ANGEHÖRIGE STEUERBERATENDER BERUFE UND GESETZLICHE JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNGEN

Eine Untersuchung zur bevorstehenden Reform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften
(doctor rerum oeconomicarum)
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann
JÜRGEN BILSTEIN
aus Wuppertal

Saarbrücken 1978

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547303_0001

ANGEHÖRIGE STEUERBERATENDER BERUFE UND GESETZLICHE JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNGEN

Eine Untersuchung zur bevorstehenden Reform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

INAUGURALDISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften
(doctor rerum oeconomicarum)
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann
JÜRGEN BILSTEIN
aus Wuppertal

Saarbrücken 1978

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Tag der Disputation: 4. Dezember 1978

Dekan: Prof. Dr. Johann-Paul Bauer

Erstberichterstatter: Prof. Dr. Günter Wöhe

Zweitberichterstatter: Prof. Dr. Paul Senf

Inhaltsverzeichnis Seite

ANGEHÖRIGE STEUERBERATENDER BERUFE UND GESETZLICHE JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNGEN

Eine Untersuchung zur bevorstehenden Reform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

A. Die geplante Einführung neuer Pflichtp· fungen als Anlaß der Untersuchung

I. Die Kontroverse um die Auswahl von Abschlußprüfungen für den Fall der Einführung einer Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung 1

a) Die geplanten nationalen und europäischen Vorschriften 1

b) Die Grundtendenz der Diskussion um die Auswahl der Pflichtprüfer 8

II. Die Ausdehnung der Kontroverse auf weitere Pflichtprüfungen 20

III. Ansatzpunkt und Gang der Untersuchung 23

a) Die Hauptfragestellung der Untersuchung 23

b) Die zentralen Argumente der berufsständischen Diskussion 24

c) Der mögliche Beitrag der Rechtswissenschaft zum Argument der Besitzstandswahrung 25

d) Der Beitrag der Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre zur Problemlösung 29

B. Aufgaben und Inhalte periodischer Pflichtprüfungen von Unternehmen

I. Zum Begriff der externen Prüfung 37

a) Die Beziehung zum Unternehmen als Anlaß der Prüfung 37

b) Merkmale und Einteilungskriterien wirtschaftlicher Prüfungen 56

II. Prüfungsgegenstände periodischer Pflichtprüfungen 69

a) Die für die Untersuchung zentralen Objekte 69

	Seite
b) Das interne Kontrollsystem	74
1. Begriff und Aufgaben des internen Kontrollsystems	74
2. Die Bedeutung des internen Kontrollsystems für die Jahresabschlußprüfung	84
3. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers	92
c) Die Buchführung	96
1. Aufgaben, Systeme und Regeln der Buchführung	96
2. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers	101
d) Der Jahresabschluß (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)	104
1. Die Regeln seiner Aufstellung	104
aa) Grundsätzliche Vorbemerkung	104
bb) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	109
cc) Die Erfüllungsarten der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung - dargestellt an einigen Beispielen	111
dd) Das Verhältnis handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften	134
2. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers	142
e) Die ergänzende Berichterstattung zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	152
1. Zur Notwendigkeit ergänzender Angaben	152
2. Die Vorschriften des Aktiengesetzes 1965 und der Bilanzrichtlinie	153
aa) Das Verhältnis der ergänzenden Berichterstattung zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	153
bb) Der Lagebericht	158
cc) Der Erläuterungsbericht bzw. der Anhang zum Jahresabschluß	162
3. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers	170

Seite

III. Die Ausdehnung der Pflichtprüfung auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung 172

a) Zur Begründung von Publizität und Pflichtprüfung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung 172

1. Gleiche rechtliche Chancen 172

2. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung 173

3. Publizität und Prüfung als Mittel des Gläubigerschutzes 190

b) Die bevorstehenden gesetzgeberischen Maßnahmen 200

1. Publizitätsvorschriften und Größenmerkmale 200

2. Prüfungsvorschriften und Größenmerkmale 203

3. Die Einbeziehung von GmbH & Co. KG in die Publizität und Prüfungspflicht 205

c) Mögliche quantitative Auswirkungen auf die Zahl prüfungspflichtiger Unternehmen 206

1. Zur Notwendigkeit einer Schätzung 206

2. Schätzung der Anzahl prüfungspflichtig werdender Unternehmen 207

aa) Verwendetes Datenmaterial 207

bb) Durchführung der Schätzung 210

C. Der Kreis aktueller und potentieller Pflichtprüfer

I. Die Entwicklung der Berufsstände 226

a) Die gemeinsamen Wurzeln der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe 226

b) Die Rechtsentwicklung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer 229

c) Die Rechtsentwicklung des Berufsstandes der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten 232

Seite

II. Die Aufgaben und Tätigkeitsbereiche der Berufsstände 239

a) Der Inhalt der Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern 239

1. Das Berufsbild nach der Wirtschaftsprüferordnung 239

2. Zur Aufgabenwahrnehmung in der Praxis 240

b) Der Inhalt der Tätigkeit von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten 245

1. Das Berufsbild nach dem Steuerberatungsgesetz 245

2. Zur Aufgabenwahrnehmung in der Praxis 247

c) Zusammenfassender Vergleich im Hinblick auf die Pflichtprüferauswahl 250

1. Die Existenz von zwei prüfenden Berufsständen 250

2. Mögliche Auswirkungen der Beschränkung des Pflichtprüferkreises auf Wirtschaftsprüfer 254

III. Die Vorbildungs- und fachlichen Ausbildungsanforderungen an die Berufsbewerber 270

a) Die Bedeutung von Zulassungsvoraussetzungen zur Berufsausübung 270

b) Die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung 272

1. Der Regelfall der akademischen Vorbildung 272

2. Die mögliche nichtakademische Vorbildung 273

3. Die praktische Ausbildung 275

c) Die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes 278

1. Vorbemerkung zur Zusammensetzung der steuerberatenden Berufe und ihrer Entwicklung 278

2. Der Regelfall der akademischen Vorbildung 281

3. Die nichtakademische Vorbildung 282

aa) Der direkte Weg zum Steuerberater 282

bb) Der Weg über den Steuerbevollmächtigten 283

4. Die praktische Ausbildung 284

Seite

d) Die Vorschriften des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie (Buchprüfer-Richtlinie) 286

1. Die Zielvorstellung der Richtlinie 286

2. Die Vorbildungsvoraussetzungen nach dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie 288

3. Die praktische Ausbildung 290

e) Vergleich der Vorbildungs- und fachlichen Ausbildungsanforderungen im Hinblick auf die Pflichtprüferauswahl 291

IV. Die berufliche Eignungsprüfung 300

a) Die Bedeutung der Eignungsprüfung 300

b) Befreiungen von der beruflichen Eignungsprüfung 303

c) Die Inhalte der beruflichen Eignungsprüfung 306

1. Abgrenzung der relevanten Prüfungsgebiete 306

2. Die Überschneidungen in den Prüfungsgebieten 307

3. Die berufsbildbedingten Unterschiede in den Prüfungsgebieten 314

d) Der Nachweis der Befähigung in der Prüfung 319

1. Der Aufbau des Wirtschaftsprüferexamens 319

2. Der Aufbau des regulären Steuerberaterexamens und der Steuerbevollmächtigtenprüfung 320

3. Die Übergangsprüfung zum Steuerberater 322

e) Zusammenfassende Würdigung 324

V. Die persönliche Eignung der Berufsbewerber 327

a) Die Bedeutung der persönlichen Eignung für die Berufsausübung eines Pflichtprüfers 327

b) Die Kriterien zum Nachweis der persönlichen Eignung nach den Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung und des Steuerberatungsgesetzes 328

VI. Die Berufspflichten und die Überwachung ihrer Einhaltung 334

a) Verhaltensnormen als Grundlage der Berufsausübung 334

Seite

b) Vergleich der Berufspflichten 336

1. Die Berufsgrundsätze der Verschwiegenheit, des berufswürdigen Verhaltens und des Werbeverbots 336

2. Die Tätigkeitsbeschränkungen 339

3. Der Berufsgrundsatz der Eigenverantwortlichkeit 341

4. Der Berufsgrundsatz der Gewissenhaftigkeit 343

5. Der Berufsgrundsatz der Unabhängigkeit 345

aa) Zu den Begriffen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit 345

bb) Zur Vereinbarkeit von Prüfung und Steuerberatung 348

6. Der Berufsgrundsatz der Unparteilichkeit 350

c) Die Überwachung berufspflichtkonformen Verhaltens 352

d) Zusammenfassende Würdigung 356

D. Vorschlag zur Beteiligung von Angehörigen steuerberatender Berufe an gesetzlichen Jahresabschlußprüfungen

I. Die Eingrenzung möglicher Lösungsvorschläge 359

II. Der Vorschlag einer Lösung 363

a) Die Konzeption des Vorschlags 363

1. Vorbemerkung zum Ausgangspunkt des Vorschlags 363

2. Die Vorschläge zur Änderung der Berufsordnung des steuerberatenden Berufsstandes 363

3. Die Vorschläge zu einer Übergangsregelung 365

b) Mögliche Konsequenzen des Lösungsvorschlags 366

Abkürzungsverzeichnis VII

Verzeichnis der Übersichten, Abbildungen und Tabellen X

Literaturverzeichnis 369

Verzeichnis der zitierten Rechtsprechung 402

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft; Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AZ	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des BGH in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR-Drucksache	Bundesratsdrucksache
BT-Drucksache	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht

DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DStZ (B)	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe B
DV	Durchführungsverordnung
DVStBerG	Verordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes
EG	Europäische Gemeinschaften; Einführungsgesetz
Erl.	Erläuterung
EStG	Einkommensteuergesetz
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FAMA	Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FR	Finanzrundschau
GenG	Genossenschaftsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbH-Rdsch.	GmbH-Rundschau
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HFA	Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.V.m.	in Verbindung mit
JfB	Journal für Betriebswirtschaft
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
KO	Konkursordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz

mbh	mit beschränkter Haftung
NB	Neue Betriebswirtschaft
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
o.O.u.J.	ohne Ort und Jahr
o.V.	ohne Verfasser
OVG	Oberverwaltungsgericht
PrüfO	Prüfungsordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
Sp.	Spalte
StB	Der Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StKgR	Steuer(berater)kongreß-Report
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem; und andere
U.E.C.	Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers
VerglO	Vergleichsordnung
vgl.	vergleiche
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WP	Wirtschaftsprüfer
WP-Handbuch	Wirtschaftsprüfer-Handbuch
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGesKW	Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht

Verzeichnis der Übersichten, Abbildungen und Tabellen

Seite

I. Übersichten

Prüfungsgegenstände periodischer Pflichtprüfungen durch externe Prüfer und ihre Rechtsquellen 71

Übersicht über die Prüfungsgebiete nach den berufsrechtlichen Vorschriften und dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie 308

Persönlichkeitsbedingte Versagungsgründe für die Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung 329

Persönlichkeitsbedingte Gründe zur Rücknahme und Widerruf der Bestellung 330

II. Abbildungen

Abb. 1: Konkurrenzbeziehungen zwischen Angehörigen von wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufen auf den Märkten für Pflichtprüfungen und Steuerberatung 16

Abb. 2: Der Einfluß rechtlicher Rahmenbedingungen auf das Unternehmen 33

Abb. 3: Die Beziehungen zwischen Aufbau- und Ablauforganisation und den Grundsätzen des internen Kontrollsystems 79

Abb. 4: Die Beziehungen zwischen den Teilbereichen des internen Kontrollsystems und Prüfungshandlungen bei Ordnungsmäßigkeits- und Gesetzmäßigkeitsprüfungen 89

Abb. 5: Bilanzierung in der aktienrechtlichen Bilanz 118

Abb. 6: Tatsächliche und hochgerechnete Entwicklung der Zahl von Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgewählter Stammkapital-Größenklassen 224

Abb. 7: Tatsächliche und hochgerechnete Entwicklung der Anzahl der Wirtschaftsprüfer 258

Abb. 8: Belastung von Wirtschaftsprüfern mit Pflichtprüfungen 1986 nach Bundesländern und im Bundesdurchschnitt 269

Seite

Abb. 9: Die Entwicklung des zahlenmäßigen Verhältnisses von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten vom 1.1.1971 bis zum 1.1.1978 280

Abb. 10: Die allgemeinen und fachlichen Vorbildungsvoraussetzungen für die Zulassung zur Qualifikationsprüfung nach der Wirtschaftsprüferordnung 1975, dem Steuerberatungsgesetz 1975 und dem Entwurf einer 8. EG-Richtlinie 292

III. Tabellen

Tab. 1: Zahlenmäßige Entwicklung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung und ihres Stammkapitals 1962 - 1977 175

Tab. 2: Entwicklung des Nominalkapitals von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften 177

Tab. 3: Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften nach Größenklassen des Nominalkapitals 179

Tab. 4: Beteiligungen von Aktiengesellschaften an größeren Gesellschaften mit beschränkter Haftung 181

Tab. 5: Verteilung des Stammkapitals und mitgliedschaftliche Struktur bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung 183

Tab. 6: Steuerpflichtige und steuerbarer Umsatz nach ausgewählten Rechtsformen für die Jahre 1972 und 1976 184

Tab. 7: Steuerpflichtige, steuerbarer Umsatz und durchschnittlicher Umsatz nach ausgewählten Rechtsformen und Umsatzgrößenklassen für 1974 186

Tab. 8: Unternehmen und Beschäftigte nach Rechtsformen und Größenklassen 1970 188

Tab. 9: Insolvenzen nach der Rechtsform der Schuldner 192

Tab. 10: Insolvenzen je 1.000 Unternehmen nach Rechtsformen 194

Tab. 11: Anzahl und durchschnittliche Umsätze 1974 von GmbH und Personengesellschaften ab Umsätzen von 5 Millionen DM 211

Seite

Tab. 12: Im Handelsregister eingetragene Unternehmen (Hauptniederlassungen) in der Rechtsform reiner Personengesellschaften, GmbH & Co. KG und GmbH im IHK-Bezirk Osnabrück-Emsland 213

Tab. 13: Umsatz in v.H. der Bilanzsumme aller in die Auswertungen der Deutschen Bundesbank einbezogenen Unternehmen 215

Tab. 14: Umsatz in v.H. der Bilanzsumme 1974 nach Wirtschaftszweig- und Rechtsformgruppen 216

Tab. 15: Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach Größenklassen des Stammkapitals 1965 - 1977 221

Tab. 16: Form der Berufsausübung bei Wirtschaftsprüfern in den Jahren 1953, 1970 und 1976 243

Tab. 17: Entwicklung der Anzahl der Wirtschaftsprüfer seit 1961 255

Tab. 18: Regionale Verteilung von GmbH und Wirtschaftsprüfern 268

Tab. 19: Die Entwicklung in der Zusammensetzung des steuerberatenden Berufsstandes 1971 - 1978 und erfolgreich abgeschlossene Berufsexamina 1971 - 1978 279

A. Die geplante Einführung neuer Pflichtprüfungen als Anlaß der Untersuchung

I. Die Kontroverse um die Auswahl von Abschlußprüfern für den Fall einer Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung

a) Die geplanten nationalen und europäischen Vorschriften

Nach langjährigen Reformüberlegungen[1] legte im April 1969 das Bundesministerium der Justiz der Öffentlichkeit den Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung vor.[2] Besonderes Anliegen des Entwurfes war es, wegen des für Verbindlichkeiten grundsätzlich nur haftenden Gesellschaftsvermögens den Gläubigerschutz zu verbessern. Eine der vorgesehenen Gläubigerschutzmaßnahmen bestand darin, den festgestellten Jahresabschluß unverzüglich dem Handelsregister einzureichen (Registerpublizität).[3] Sofern die Bilanzsumme mehr als vier Millionen DM beträgt, forderte der Referentenentwurf zusätzlich die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses mit entsprechendem Bestätigungsvermerk.[4] Die Durchführung

---

1) Im Anschluß an die Aktienrechtsreform 1937 war aufgrund schon damals weit zurückreichender Überlegungen ein neues GmbH-Gesetz entworfen worden, das aber infolge des Krieges nicht verabschiedet wurde. Nach Einleitung der Aktienrechtsreform, deren Ergebnis das AktG 1965, BGBl. I S. 1089, ist, wurde 1959 eine Sachverständigenkommission berufen, deren Beratungen bis 1962 dauerten. Vgl. hierzu die Begründung der Entwürfe a) eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), b) eines Einführungsgesetzes zum Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Gesetzentwürfe der Bundesregierung), BT-Drucksache VI/3088, S. 81 und Begründung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften, BR-Drucksache 404/77, S. 27

2) Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, hrsg. vom Bundesministerium der Justiz, Köln-Marienburg 1969 (GmbHG-Referentenentwurf 1969)

3) Vgl. § 152 GmbHG-Referentenentwurf 1969

4) Vgl. §§ 138 Abs. 1, 144 GmbHG-Referentenentwurf 1969

dieser Prüfungsaufgabe wurde allein dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer zugewiesen.[1] Die Kommentierung dieses Vorschlags deutete jedoch schon auf die sich abzeichnenden berufsständischen Probleme hin: Die Entscheidung, ob nicht Angehörige anderer, schon bisher an der Aufstellung von Handels- und Steuerbilanz von Gesellschaften mit beschränkter Haftung mitwirkenden Berufsgruppen bei der Auswahl der Prüfer berücksichtigt werden sollen, bleibe einer späteren Prüfung vorbehalten, um auch die Ergebnisse statistischer Untersuchungen berücksichtigen zu können.[2]

Der auf den Referentenentwurf folgende Regierungsentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung[3] verlangte ebenfalls die Prüfung des Jahresabschlusses.[4] Im Gegensatz zum Referentenentwurf wurde jedoch nicht mehr festgelegt, an welchem Größenmerkmal die Prüfungspflicht für Unternehmen in der Rechtsform der GmbH und nach dem Entwurf eines Einführungsgesetzes der GmbH & Co. KG anknüpfen soll und welchen Berufsgruppen die Pflichtprüfer angehören müssen. Die Regelung dieses Teilbereichs wurde im Hinblick auf die Vorbereitungsarbeiten für die Harmonisierung des Gesellschaftsrechts im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften ausgespart.[5] Der Entwurf beschränkt sich daher sowohl bei der Abgrenzung

---

1) Vgl. § 141 GmbHG-Referentenentwurf 1969

2) Vgl. § 141 GmbHG-Referentenentwurf, a.a.O., S. 303; Geßler, E., Die Reform des GmbH-Rechts, BB 1969, S. 593

3) BT-Drucksache VI/3088 (GmbHG-Regierungsentwurf 1971)

4) Vgl. § 138 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971. Gemäß § 26 Nr. 5 EGmbHG-Regierungsentwurf sollten jetzt auch GmbH & Co KG den strengeren Rechnungslegungsvorschriften einschließlich Pflichtprüfung unterliegen.

5) Vgl. Begründung des GmbHG-Regierungsentwurfs 1971, Vorbemerkung zum 5. Teil, Rechnungslegung, BT-Drucksache VI/3088, S. 163

der einer Prüfungspflicht unterliegenden Gesellschaften[1] als auch in der Auswahl der Pflichtprüfer auf die Übernahme der Regelungen der noch zu beschließenden Richtlinie der Europäischen Gemeinschaften über die Harmonisierung des Bilanzrechts für Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung: "Abschlußprüfer kann nur sein, wer nach der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts auf dem Gebiet der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften als Abschlußprüfer im Geltungsbereich dieses Gesetzes zugelassen werden darf."[2]

Der erste Entwurf der am 25. Juli 1978 erlassenen Richtlinie der EG,[3] der dem Deutschen Bundestag noch vor dem Regierungsentwurf eines neuen GmbH-Gesetzes

---

1) Vgl. § 138 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971

2) § 141 GmbHG-Regierungsentwurf 1971. Die in der Begründung ausgedrückte Erwartung, daß das neue GmbH-Gesetz und die Richtlinie zur gleichen Zeit in Kraft treten könnten und daher der Entwurf durch die Vorschriften der Richtlinie ausgefüllt würde, hat sich bis heute nicht erfüllt. Vgl. Begründung zu § 138 GmbHG-Regierungsentwurf 1971, S. 170 f.

3) Vorschlag einer Vierten Richtlinie (EWG) des Rates aufgrund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g zur Koordinierung der Schutzbestimmungen, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter hinsichtlich der Gliederung und des Inhalts des Jahresabschlusses und des Lageberichts sowie hinsichtlich der Bewertungsmethoden und der Offenlegung dieser Dokumente vorgeschrieben sind (im folgenden als "Bilanzrichtlinie" zitiert), BT-Drucksache VI/2815. Vgl. auch: Geänderter Vorschlag einer vierten Richtlinie des Rates zur Koordinierung der nationalen Gesetzgebungen hinsichtlich des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaften (gemäß Artikel 149, zweiter Absatz, des EWG-Vertrags, von der Kommission dem Rat am 26. Februar 1974 vorgelegt), Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 6/74, im folgenden als "Bilanzrichtlinie 1974" zitiert. Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. L 222 vom 14.8.1978.

zugeleitet wurde,[1] führte zu der folgenden paradoxen Situation.[2] Während der Regierungsentwurf auf eine eigene (nationale) Regelung verzichtet und einer gemeinsamen (europäischen) Lösung den Vorzug gibt, verweist der Entwurf der Bilanzrichtlinie in Artikel 49 Abs. 1[3] hinsichtlich der Auswahl der Abschlußprüfer auf das jeweilige nationale Recht: "Die in Artikel 1 Abs. 1 b) genannten Gesellschaften[4] sind verpflichtet, ihren Jahresabschluß und Lagebericht durch eine oder mehrere Personen prüfen zu lassen, die auf Grund des nationalen Rechts zur Prüfung des Jahresabschlusses zugelassen sind."

Die Begründung zu Artikel 49 des Bilanzrichtlinien-Vorschlags geht grundsätzlich davon aus, daß es hinsichtlich der Prüferqualität keine rechtsformbezogenen Unterschiede geben dürfe und es daher angebracht sei, auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung von den Personen prüfen zu lassen, die als Pflichtprüfer von Aktiengesellschaften zu-

---

1) Zum GmbHG-Regierungsentwurf 1971 nahm der Bundesrat (BR-Drucksache 595/71, zugeleitet am 5.11.1971) in seiner 375. Sitzung am 17. Dezember 1971 Stellung. Der Entwurf nebst Stellungnahme des Bundesrates wurde mit Schreiben vom 31. Januar 1972 dem Bundestag zugeleitet (vgl. BT-Drucksache VI/3088, S. 1). Den Vorschlag der Bilanzrichtlinie vom 16. November 1971 stellte der Bundeskanzler dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat bereits mit seinem Schreiben vom 7. Dezember 1971 zu (vgl. BT-Drucksache VI/2875, S. 1 und BR-Drucksache 638/71, S. 1).

2) Vgl. Wöhe, G., Handelsbilanz und Steuerbilanz, StKgR 1973, S. 314. Auch Flämig weist auf diese Kuriosität hin. Vgl. Flämig, Ch., Die Auswahl des Abschlußprüfers für die GmbH - eine Existenzfrage für die steuerberatenden Berufe, DStR 1974, S. 164

3) Die Bilanzrichtlinie 1978 behält in Art. 51 Abs. 1 a im wesentlichen diese Formulierung bei. Lediglich die Prüfungspflicht für den Lagebericht wird in Art. 51 Abs. 1 b besonders behandelt.

4) Artikel 1 Abs. 1 b) des Richtlinien-Vorschlags bezieht sich für Deutschland auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

gelassen sind,[1] in Deutschland also von Wirtschaftsprüfern.

Wie in der Kommentierung zu § 141 des GmbHG-Referentenentwurfs von 1969 finden sich auch in der weiteren Begründung des Bilanzrichtlinien-Vorschlags Hinweise auf entstehende berufsständische Probleme. Die Tatsache, daß eine große Zahl von Gesellschaften mit beschränkter Haftung ihren Jahresabschluß vielfach schon durch Personen prüfen lasse, die die Anforderungen zur Durchführung aktienrechtlicher Pflichtprüfungen nicht aufweisen, erscheine trotz der grundsätzlich zu verlangenden gleichen Prüferqualität für Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung "eine pragmatische Lösung erforderlich zu sein."[2]

Inhalt dieser Lösung ist, es den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zu überlassen, "die Prüfung in geeigneter Weise zu regeln"[3], d.h. festzulegen, welchen Anforderungen die Pflichtprüfer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu genügen haben. Damit bleibt also nach wie vor die Frage zu klären, ob außer den bisher zu Pflichtprüfungen zugelassenen Wirtschaftsprüfern andere Berufsgruppen an der Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung beteiligt werden können.

In der Regelung der Pflichtprüferauswahl werden die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften nicht ganz frei entscheiden können. Ziel der Bilanzrichtlinie soll es sein, die Rechnungslegungsvorschriften, die auch die Regelung der Pflichtprüfung umfassen, in den einzelnen Ländern gleichwertig zu gestalten, um aus unterschiedli-

---

1) Vgl. Begründung zu Artikel 49 des Bilanzrichtlinien-Vorschlags, BT-Drucksache VI/2875, S. 30

2) Begründung zu Artikel 49 des Bilanzrichtlinien-Vorschlags, a.a.O., S. 30

3) Begründung zu Artikel 49 des Bilanzrichtlinien-Vorschlags, a.a.O., S. 30

chen gesetzlichen Vorschriften resultierende nachteilige Einflüsse auf die Verschmelzung der nationalen Märkte zu vermeiden.[1)]

Ein gleichwertiger Schutz der Personen, die in Beziehung zu einem in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Unternehmen stehen, setzt für den Fall einer Pflichtprüfung die gleiche Qualifikation der Abschlußprüfer voraus. Anderenfalls können aus unterschiedlichen Prüferqualitäten unterschiedlich hohe Risiken für diejenigen Personen entstehen, die die geprüften Jahresabschlüsse ihren Dispositionen zugrunde legen.[2)]

Da die Qualifikation der Abschlußprüfer, die in den einzelnen Mitgliedstaaten tätig sind, unterschiedlich hoch ist,[3)] arbeitet die Kommission der Europäischen Gemeinschaften seit 1972 aufgrund der Stellungnahme des Europäischen Parlaments[4)] zum Vorschlag der Bilanzrichtlinie

---

1) Vgl. Erläuterungen zum Bilanzrichtlinien-Vorschlag, a.a.O., S. 16

2) Vgl. Groupe d'Etudes de la C.E.E., Bemerkungen zum Vorschlag einer 4. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften in der EWG, WPg 1972, S. 436; Krieger, A., Die Regierungsentwürfe zur GmbH-Reform, BB 1972, S. 721

3) Vgl. Shearer, J.F., Recent Developments in the Profession, Paper UEC Study Conference London 1971, Appendix 1; Hoffmann, D., Rechnungslegung und ihre Publizität im Regierungsentwurf eines GmbH-Gesetzes im Hinblick auf die Rechtsentwicklung in der EWG, in: Beiträge zum Wirtschaftsrecht, Festschrift für Heinz Kaufmann zum 65. Geburtstag, hrsg. von Bartholomeyczik u.a., Köln-Marienburg 1972, S. 223; Goerdeler, R., Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in den Ländern der EWG, WPg 1975, S. 402 ff., insbes. S. 404 - 407; Biener, H., Gesetzesvorhaben zur Einbeziehung der GmbH in die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses, in: Verband der steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e.V. (Hrsg.), Referate der Fachtagung Bad Harzburg 1976, o.O.u.J. (1977), S. 39; Flämig, Ch., a.a.O., S. 169 - 171

4) Vgl. Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 129 vom 11.12.1972

an einer Richtlinie über die Berufsqualifikation von Pflichtprüfern. Die Ergebnisse der Beratungen haben ihren vorläufigen Niederschlag in einem Richtlinien-Vorschlag gefunden.[1)2)]

Ziel der Buchprüfer-Richtlinie soll es sein, die Zulassungsvoraussetzungen der Prüfer zu harmonisieren, die die Pflichtprüfungen nach der Bilanzrichtlinie durchführen. Da es nicht beabsichtigt ist, einen einheitlichen Prüferberuf zu schaffen, können nach dem Vorschlag die zuzulassenden Personen verschiedenen nationalen Berufsgruppen angehören.[3)]

Auf nationaler Ebene ist die Arbeit an der Reform des GmbH-Rechts in ein neues Stadium getreten. Nachdem der Regierungsentwurf 1971 weder in der sechsten noch in der siebten Legislaturperiode verwirklicht wurde, liegt der Öffentlichkeit seit Anfang 1977 ein neuer Referentenent-

---

1) Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie, BT-Drucksache 8/2013

2) Flämig (a.a.O., S. 169) billigt dem Vorentwurf des Richtlinien-Vorschlags (Dok. XI/861/75-D, Zweiter Teil, Dezember 1975) zu, "daß die Harmonisierung des Prüfungswesens für den Erfolg aller Harmonisierungsbestrebungen auf dem Gebiet der Rechnungslegung entscheidender ist als die sog. Bilanzrichtlinie. Denn die von den nationalen Rechten vorgesehenen Prüferqualifikationen können zu recht unterschiedlichen Qualitäten der geprüften Jahresabschlüsse und damit für die Gläubiger zu unterschiedlich hohen Risiken führen." Ähnlich äußert sich auch Hoffmann (a.a.O., S. 223). Dieser Beurteilung kann m.E. nicht gefolgt werden. Die Richtlinien sind vielmehr als Einheit zu sehen, denn Prüfungen durch qualifizierte Personen haben nur dann die gewünschte Wirkung, wenn auch die Rechnungslegungsvorschriften ihren Zielsetzungen gerecht werden. So weist z.B. Mertens darauf hin, daß selbst bei einer Verfeinerung der nicht kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung der Wirtschaftsprüfer auf verbindliche Rechnungslegungsnormen angewiesen bleibt. Vgl. Mertens, H.J., Erwartung und Wirklichkeit der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 21

3) Vgl. BT-Drucksache 8/2013, S. 5

wurf[1] und seit September 1977 ein neuer Regierungsentwurf[2] vor. Statt einer grundlegenden Reform wird die Novellierung einer Reihe von Vorschriften geplant. Der Regierungsentwurf von 1977 enthält nur noch Teilbereiche des Regierungsentwurfs von 1971. Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung des Jahresabschlusses sind im Hinblick auf die Beratung der Bilanzrichtlinie nicht mehr enthalten.

b) Die Grundtendenz der Diskussion um die Auswahl der Pflichtprüfer

Bereits 1966 stellte Geßler zum GmbH-Reformvorhaben fest, daß die Offenlegung der Rechnungslegung "das heißeste Eisen in der gesamten Reform" sei.[3] Obwohl er damals ohne nähere Begründung die Ansicht vertrat, daß eine Prüfung der zu veröffentlichenden Dokumente nicht verlangt werden solle,[4] hat sich bald gezeigt, daß seine Einschätzung im Prinzip richtig war. Da Publizität und Prüfung der Rechnungslegung eng miteinander verbunden sind, weil sie in ihrer Schutzrichtung übereinstimmen,[5]

---

1) Vgl. hierzu Immenga, U., Der neue Referentenentwurf zum GmbH-Gesetz, BB 1977, S. 957 ff.

2) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften, BR-Drucksache 404/77. In der Begründung zu diesem Vorschlag wird ausgeführt, daß die ursprünglich geplante Reform "wegen anderer vordringlicherer Vorhaben (hat) nicht verwirklicht werden können" (vgl. BR-Drucksache 404/77, S. 27). Gemeint ist insbesondere das auch große GmbH betreffende Mitbestimmungsgesetz vom 4.5.1976, BGBl. I S. 1153, vgl. Deutler, K.F., Novellierung des GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1977, S. 73

3) Geßler, E., Probleme der GmbH-Reform, GmbH-Rsch. 1966, S. 110

4) Vgl. Geßler, E., a.a.O., S. 111

5) Vgl. Richter, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln, Berlin, Bonn, München 1975, S. 93; Quassowski, L., Die Publizität im neuen Aktienrecht, in: Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts, Berlin 1932, S. 424

blieb es nicht aus, daß die Diskussion der verschiedenen Entwürfe sich neben Gliederungs- und Bewertungsfragen nicht nur auf die Art und den Umfang der Publizität beschränkte, sondern sich nicht minder heftig auch auf das Problem der Pflichtprüfung erstreckte.[1)]

Trotz der engen Verbindung von Rechnungslegungspublizität und Pflichtprüfung sind zwei unterschiedliche Ansatzpunkte der Diskussion feststellbar. Zum einen wird die grundsätzliche Frage untersucht, inwieweit es gerechtfertigt ist, das Prinzip der rechtsformbezogenen Publizität und Pflichtprüfung auch auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu übertragen.[2)] Im Mittelpunkt stehen hier also die betroffenen Gesellschaften.[3)] Zum anderen wird erörtert, wer als Abschlußprüfer auszuwählen sei. Hier sind also die erforderliche Prüferqualität und die Probleme beteiligter Berufsstände Zentren des Meinungsstreits. Die Diskussion dieses Themas soll im weiteren verfolgt werden.

Die Auseinandersetzung um die Auswahl der Pflichtprüfer für Gesellschaften mit beschränkter Haftung setzte bald nach Vorlage des Referentenentwurfs 1969 ein und hält bis heute unvermindert an. Hierzu äußerten sich Ver-

---

1) Auf dem Deutschen Steuerkongreß 1970 der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten bezeichnete Geßler in seinem Einleitungsreferat zur GmbH-Reform auch die Auswahl der Abschlußprüfer als "heißes Eisen", vgl. StKgR 1970, S. 314

2) Vgl. z.B. Rittner, F., Rechnungslegung und Publizität, in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 133 ff.; Hoffmann, D., a.a.O., S. 213 ff.; insbesondere: Fischer, L., Zur Pflichtprüfung und Publizität der Jahresabschlüsse nach dem Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes, DB 1970, S. 501 ff.; Coenenberg, A.G., Luckan, E., Sieben, G., Zu den Rechnungsvorschriften des Referentenentwurfs eines GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1970, S. 147 f.

3) Die Interessen der Gesellschaften mit beschränkter Haftung werden insbesondere von der 1905 gegründeten Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vertreten.

treter und Angehörige der steuerberatenden Berufe[1] und

---

1) Vgl. z.B. Wehage, H., Gedanken zum Referentenentwurf eines neuen GmbH-Gesetzes, DStR 1969, S. 437 ff., insbes. S. 440; Thoma, G., Zur Pflichtprüfung der GmbH, StB 1973, S. 24 ff. (Thoma ist zwar auch Wirtschaftsprüfer, vertritt aber in seinem Beitrag eindeutig die Interessen der steuerberatenden Berufe.); Krause, W., Testate für GmbH-Bilanzen, DStR 1974, S. 662 ff.; Carstens, K., In der Diskussion: Die generelle Zulassung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe als GmbH-Pflichtprüfer, Die Steuerberatung Nr. 11, Nov. 1976, abgedruckt in: Verband der steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e.V., Referate der Fachtagung Bad Harzburg 1976, o.O.u.J. (1977), S. 51 ff.; Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mbH, StB 1970, S. 180; Arbeitsgemeinschaft der Bundessteuerberaterkammer und der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten zur Auswahl der zur Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung berechtigten Personen vom 18. Juli 1973; Bundeszentrale der steuerberatenden Berufe, Eingabe zur GmbH-Reform, in: Informationsdienst des Vereins der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten in Bayern e.V. vom 20.10.1973; Bundessteuerberaterkammer, Rundschreiben der Bundessteuerberaterkammer an alle Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften - Einführung einer Pflichtprüfung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung - Auswahl der Abschlußprüfer - vom 25.1.1974; Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, GmbH-Reform, DStR 1974, S. 359; Präsidium der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, Stellungnahme zum "Gemeinsamen Memorandum der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer zur Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung", DStR 1974, S. 747; Bundessteuerberaterkammer, Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen, DStR 1977, S. 116; Bundessteuerberaterkammer, Entgegnung zu den "Feststellungen der Wirtschaftsprüferkammer zum Prüfungswesen sowie zum Vorschlag der Wirtschaftsprüferkammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform", DStR 1978, S. 83 ff.

der wirtschaftsprüfenden Berufe,[1] Vertreter der Wissenschaft[2] und der Exekutive.[3]

Ausgangspunkt der Diskussion um die Auswahl der Abschlußprüfer für Gesellschaften mit beschränkter Haftung

---

1) Vgl. z.B. Greiffenhagen, H., Anmerkungen zur Publizität und Rechnungslegung des Referentenentwurfs eines GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1969, S. 202 ff., insbes. S. 204; Goerdeler, R., Die Bestimmungen über den Jahresabschluß (Gliederung, Bewertung, Prüfung, Registerpublizität), in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 154 ff., insbes. S. 168 f.; besonders prägnant: Maul, K.-H., Zur Pflichtprüfung der GmbH durch Wirtschaftsprüfer, DB 1976, S. 254 ff.; Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 55 vom 10.1.1974; Wirtschaftsprüferkammer und Bundessteuerberaterkammer, Gemeinsames Memorandum zur Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 60 vom 25.2.1975, S. 5 ff., Amtliche Mitteilungen der Bundessteuerberaterkammer Nr. 11 vom 20.11.1974; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Stellungnahme vom 26.4.1977 zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des GmbH-Gesetzes und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 14.1.1977, insbes. S. 2; Wirtschaftsprüferkammer, Resolution der Bundessteuerberaterkammer und eine erste Gegenstellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer, Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17.3.1977, S. 3 ff.; Wirtschaftsprüferkammer, Zur Pflichtprüfung im Rahmen der GmbH-Reform. Feststellung der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie Vorschlag der Kammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform, DB 1977, S. 1914 f.

2) Vgl. z.B. Hasenack, W., Stellungnahme zum Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes mit besonderer Berücksichtigung der geplanten Vorschriften zur Rechnungslegung, BFuP 1969, S. 545 ff. und S. 609 ff., insbes. S. 616; Rittner, F., a.a.O., S. 144; Coenenberg, A.G., Luckan, E., Sieben, G., a.a.O., S. 144 ff., insbes. S. 144 ; Fischer, L., a.a.O., S. 502 ff., Wöhe, G., a.a.O., S. 291 ff., insbes. S. 314 ff.; besonders eingehend: Flämig, Ch., a.a.O., S. 163 ff.; Kloock, J., Die Wahl von Jahresabschlußprüfern für die GmbH, DB 1975, S. 845 ff.; Jacobs, O.H., Zur Frage der Vereinbarkeit von Jahresabschlußprüfung und Beratung, DB 1975, S. 2237 ff.

3) Vgl. z.B. Völzke, H., Gedanken zur Auswahl der Abschlußprüfer für GmbH, FR 1974, S. 213 ff.; Biener, H., a.a.O., S. 30 ff.

ist, daß ein großer Teil der in dieser Rechtsform geführten Unternehmen, die heute noch nicht prüfungspflichtig sind, von Steuerberatern bzw. Steuerbevollmächtigten betreut werden. Die Betreuung reicht von der reinen Steuerberatung, über freiwillige Prüfungen der Jahresabschlüsse z.B. für Kreditanträge bis hin zur Aufstellung der Jahresabschlüsse. In ihrer Resolution zum Prüfungswesen[1] weist die Bundessteuerberaterkammer darauf hin, daß zum Berufsbild von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten u.a. auch die Aufstellung von Bilanzen bzw. die Beratung bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen sowie deren steuerliche Beurteilung gehöre. Dazu zähle aber auch "seit je her" die Beratung in wirtschaftlichen Fragen, gutachtliche und treuhänderische Tätigkeiten "sowie die Prüfung von Jahresabschlüssen von Unternehmen der verschiedensten Wirtschaftszweige und Rechtsformen."

Die Einführung einer Pflichtprüfung mit der Maßgabe, daß diese durch solche Prüfer durchgeführt werden muß, die zur Vornahme aktienrechtlicher Prüfungen zugelassen sind, würde zum Verlust der Prüfungsmandate für Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften führen. Neben dem dann sicheren Verlust der freiwilligen Prüfungsmandate wären auch die steuerlichen Beratungsverhältnisse zumindest stark gefährdet. Der Grund hierfür ist durch das Berufsbild der dann für die Pflichtprüfung zuständigen Wirtschaftsprüfer gegeben. So sind diese befugt, neben der Prüfungstätigkeit "ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten."[2] Hinzu kommt, daß ein

---

1) Vgl. DStR 1977, S. 116

2) Vgl. § 2 Abs. 2 WPO in der Fassung vom 5. Nov. 1975, BGBl. I S. 2803. Nach § 3 Nr. 2 StBerG in der Fassung vom 4. Nov. 1975, BGBl. I S. 2735, geändert durch EGAO vom 14.12.1976, BGBl. I S. 3341, sind Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften unbeschränkt zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

großer Teil der Wirtschaftsprüfer auch die Doppelqualifikation als Steuerberater besitzt bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auch als Steuerberatungsgesellschaften zugelassen sind.

Erhebungen der Wirtschaftsprüferkammer zeigen, daß von den am 1.1.1977 öffentlich bestellten 3.364 Wirtschaftsprüfern 2.238 (= 67 %) auch die Qualifikation des Steuerberaters aufweisen. 102 (= 3 %) waren außerdem noch Rechtsanwälte. Von den 205 vereidigten Buchprüfern waren 103 (= 50 %) gleichzeitig Steuerberater.[1)]

Da mit der Prüfung des Jahresabschlusses in der Regel auch die steuerliche Beratung verbunden ist,[2)] befürchten die Angehörigen der steuerberatenden Berufe zu Recht, daß Mandanten zu solchen Beratern abwandern werden, die zur Pflichtprüfung befugt sind. Zu dieser Maßnahme werden sich die Mandanten nicht zuletzt aus Kostengründen entschließen.[3)] Denn Informationen, die der Prüfer während seiner Tätigkeit gewinnt und auch bei der steuerlichen Beratung verwenden kann, muß ein nicht prüfender Berater erst erarbeiten. Umgekehrt hat der Prüfer steuerliche Entscheidungen seines Mandanten bei der Prüfung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen.

Aus der Schätzung, daß 50 % bis 60 % aller GmbH zur Klienten von Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften gehören,[4)] wird ersichtlich,

---

1) Vgl. Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17. März 1977, S. 6

2) Vgl. Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 55 vom 10.1.1974

3) Vgl. Thoma, G., a.a.O., S. 25; Völzke, H., a.a.O., S. 215; Krause, W., a.a.O., S. 663; Carstens, K., a.a.O., S. 53

4) Die Schätzungen reichen von "fast die Hälfte" (Wehage, H., a.a.O., S. 440) über "schätzungsweise die Hälfte" (Völzke, H., a.a.O., S. 215) bis zur "Mehrzahl" (Präsidium der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, DStR 1974, S. 747). Carstens (a.a.O., S. 51) präzisiert die Angaben mit 50 % bis 60 %.

welche Bedeutung die GmbH-Mandate für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe haben. Allerdings darf nicht übersehen werden, daß nicht jedes Unternehmen in der Rechtsform der GmbH bzw. GmbH & Co KG prüfungspflichtig werden soll, sondern nach dem Vorschlag der Bilanzrichtlinie nur diejenigen, die am Bilanzstichtag bestimmte Größenmerkmale erfüllen.[1)]

Derjenige Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, der ein nicht prüfungspflichtig werdendes Unternehmen betreut, muß also nicht befürchten, daß er sein Mandat verliert. Dies gilt natürlich nur unter der Annahme, daß die Gesellschaft nicht im Laufe der Zeit wächst, so daß durch das Erreichen der gesetzten Grenzen die Prüfungspflicht unausweichlich wird.

Die Überlegung endet aber nicht bei den direkt durch Mandatsverlust betroffenen Angehörigen der steuerberatenden Berufe.

Wie bereits dargestellt wurde, handelt es sich bei den Wirtschaftsprüfern um Anbieter von zwei Dienstleistungen[2)] - Durchführung von Pflichtprüfungen und Steuerberatung -, die eng miteinander verbunden sind. Der Markt für Pflichtprüfungen ist durch den Gesetzgeber besonders geschützt. Einmal bestehen strenge Qualitätsvorschriften für die Anbieter der Leistungen, zum anderen wird durch die Verpflichtung zur Durchführung von Jahresabschlußprüfungen eine entsprechende Nachfrage erzwungen.

---

1) Vgl. S. 203 ff.

2) Aus der Angebotspalette der Wirtschaftsprüfer sollen in diesem Zusammenhang nur die Pflichtprüfung und die Steuerberatung betrachtet werden. Andere Prüfungs- und Beratungstätigkeiten bleiben ausgeschlossen.

Der Markt für die Dienstleistung "Steuerberatung" unterliegt ebenfalls einer gesetzlichen Regelung.[1] Im Gegensatz zum Markt für Pflichtprüfungen jedoch besteht hier weder ein ausschließliches Anbietungsrecht eines einzigen Berufsstandes noch eine Verpflichtung, die angebotene Dienstleistung nachzufragen.

Auf den einzelnen Dienstleistungsmärkten ergeben sich folgende Konkurrenzbeziehungen. Um Pflichtprüfungsmandate können wegen der gesetzlichen Rahmenbedingungen nur Angehörige wirtschaftsprüfender Berufe miteinander konkurrieren. Auf dem Markt für Steuerberatungsmandate hingegen konkurrieren Angehörige von zwei Berufsgruppen sowohl innerhalb jeder Gruppe als auch zwischen den Gruppen.

Aus der Verflechtung der Angebotspalette der Wirtschaftsprüfer entsteht aber in Verbindung mit der strengen gesetzlichen Regelung von Pflichtprüfungen ein die Konkurrenz hemmendes Element für den Teilmarkt, der durch die Nachfrage nach Steuerberatung von prüfungspflichtigen Unternehmen bestimmt ist. Der Zwang zur Vergabe eines Pflichtprüfungsmandats verschafft hier den Pflichtprüfern eine bessere Ausgangsposition im Wettbewerb um Steuerberatungsmandate.

Je weiter der Kreis prüfungspflichtiger Unternehmen gezogen wird, desto stärker wird die Konkurrenz um Steuerberatungsmandate nicht prüfungspflichtiger Unternehmen ausfallen. Von der Ausweitung der Prüfungspflicht des Jahresabschlusses auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind also nicht nur die Angehörigen steuerberatender Berufe betroffen, die Mandate verlieren, vielmehr ergeben sich Auswirkungen für den ganzen Berufsstand.

---

1) Vgl. z.B. § 8 StBerG (Verbot der Werbung), § 9 StBerG (Verbot der Vereinbarung eines Erfolgshonorars)

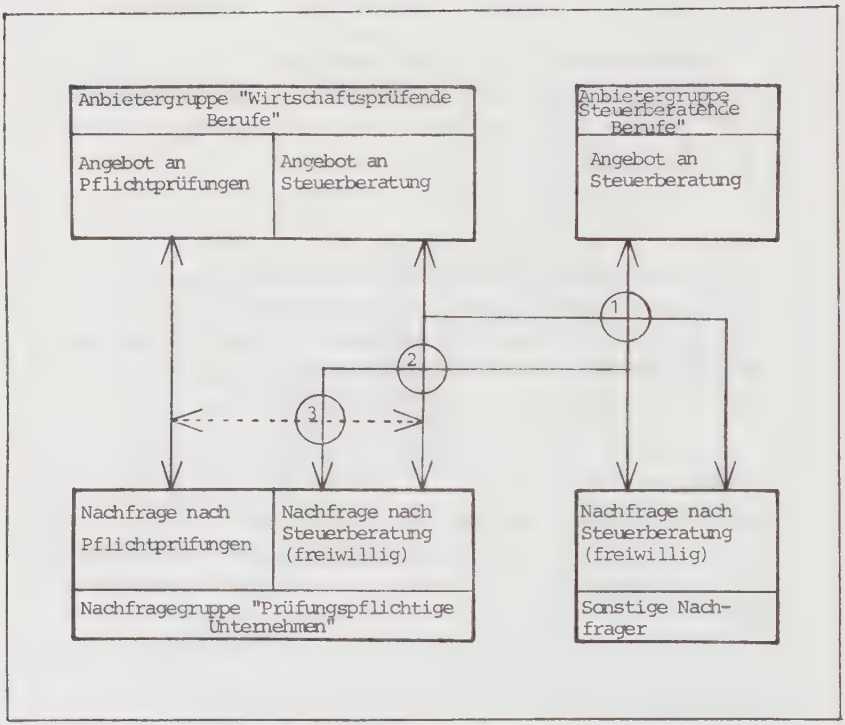

Abb. 1: Konkurrenzbeziehungen zwischen Angehörigen von wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufen auf den Märkten für Pflichtprüfungen und Steuerberatung

(1) Konkurrenzbeziehung wirtschaftsprüfende-steuerberatende Berufe um Steuerberatungsmandate sonstiger Nachfrager

(2) Konkurrenzbeziehung steuerberatende-wirtschaftsprüfende Berufe um Steuerberatungsmandate prüfungspflichtiger Unternehmen

(3) Konkurrenzhemmendes Element aufgrund bestehender Pflichtprüfungsmandate

Eine Zunahme der Mandate für Wirtschaftsprüfer verursacht aber auch für diesen Berufsstand Probleme.[1] Die Betreuung weiterer Pflichtprüfungsmandanten muß in einer Weise geschehen, die mit der Intention von Rechnungslegungspublizität und Pflichtprüfung zu vereinbaren ist. Insbesondere Flämig[2] weist darauf hin, daß ausreichende Prüferkapazitäten für eine sachgemäße Prüfung vorhanden sein müssen. Ein Anwachsen der Zeit zwischen Aufstellung des Jahresabschlusses und Erteilung des Testates aufgrund von Kapazitätsengpässen würde von vornherein weitgehend mit den angestrebten Zielen der Rechnungslegungspublizität kollidieren.

Dieses Kapazitätsargument versuchten Wirtschaftsprüfer mit Rechnungen zu entkräften. Ausgehend von dem Größenmerkmal des GmbHG-Referentenentwurfs 1969 (Bilanzsumme höher als 4 Millionen DM) und einer von der Wirtschaftsprüferkammer durchgeführten statistischen Erhebung kommt Greiffenhagen zu dem Schluß, daß die Zahl der zusätzlichen Prüfungen wesentlich unter 1.350 liege: "Bedenken, daß dieser zusätzliche Prüfungsanfall vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer nicht bewältigt werden könnte, sind also fehl am Platze ...".[3]

Diese Zahl ist angesichts der vorgesehenen veränderten Größenkriterien heute überholt.[4] Je nach den zugrunde-

---

1) So führte Hubert Möckershoff, damals noch Präsident der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten, in seiner Begrüßungsansprache auf dem 12. Deutschen Steuerkongreß aus: "Wir können uns nicht vorstellen, daß diese Arbeiten, die sich heute auf 26.000 Steuerbevollmächtigte und Steuerberater verteilen, zusätzlich von der kleinen Gruppe 2 - 3.000 Wirtschaftsprüfern übernommen werden." StKgR 1974, S. 8

2) Vgl. Flämig, Ch., a.a.O., S. 168

3) Greiffenhagen, H., a.a.O., S. 204

4) So auch Maul, K.-H., a.a.O., S. 257

liegenden Annahmen über die Größenkriterien, an die die Prüfungspflicht anknüpfen soll, wird mit einer Zunahme von 16.000 bis 30.000 prüfungspflichtigen Unternehmen in der Rechtsform der GmbH und der GmbH & Co KG gerechnet.[1)]

Das durch die Ausdehnung von Pflichtprüfungen auf weitere Unternehmen entstehende Kapazitätsproblem wird von Seiten der Wirtschaftsprüfer offensichtlich immer noch als nicht bedeutend angesehen.[2)] Ebenso bestehen nach wie vor gravierende Unterschiede in den Auffassungen über die Beteiligung von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten an Pflichtprüfungen.

Während Angehörige der steuerberatenden Berufe auf der Ansicht beharren, "daß eine Prüfung im Sinne der zu erwartenden GmbH-Reform auch von Angehörigen der steuerberatenden Berufe sowohl von der Tätigkeit her als auch von der Vorbildung her erbracht werden kann",[3)] vertreten die Wirtschaftsprüfer "als fachlich allein berufene Gruppe"[4)] weiterhin den Ausschließlichkeitsanspruch für Pflichtprüfungen.

In ihrer Entgegnung auf die "Resolution zum Prüfungswesen" der Bundessteuerberaterkammer vom Januar 1977[5)]

---

1) Vgl. Völzke, a.a.O., S. 215; Maul, K.-H., a.a.O., S. 257; Biener, H., a.a.O., S. 43. An anderer Stelle spricht Biener auch von 50.000 GmbH und GmbH & Co, die prüfungspflichtig werden könnten. Vgl. Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 127

2) So führt die Wirtschaftsprüferkammer in ihrem Mitteilungsblatt Nr. 70 vom 17.3.1977, S. 4, aus, daß zur Übertragung von gesetzlichen Prüfungsaufgaben auf Steuerberater und Steuerbevollmächtigte weder Veranlassung noch ein Bedürfnis bestehe.

3) So der Präsident der Bundessteuerberaterkammer, Hubert Möckershoff, in seiner Begrüßungsansprache auf dem 14. Deutschen Steuerkongreß 1976, StKgR 1976, S. 8

4) Maul, K.-H., a.a.O., S. 257

5) Vgl. DStR 1977, S. 116

stellt die Wirtschaftsprüferkammer fest,[1] daß

1. zum im § 33 StBerG umrissenen Berufsbild der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten nicht die Prüfung von Jahresabschlüssen und die Erteilung von Bestätigungsvermerken zähle;

2. eine Übertragung gesetzlicher Prüfungsaufgaben auf Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ohne zwingenden Grund aus einem beratenden einen prüfenden Beruf machen und damit den Besitzstand des Wirtschaftsprüferberufes gefährden würde, der "aus dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf Schutz seiner beruflichen Position"[2] resultiere;

3. ggfs. prüfungsberechtigte Steuerberater und Steuerbevollmächtigte nur mit ca. 2.000 Prüfungsaufträgen zusätzlich zum Beratungsauftrag rechnen könnten,[3] da Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses einander ausschließen;

4. bereits gesetzlich geregelte Übergangsmöglichkeiten vom steuerberatenden in den wirtschaftsprüfenden Beruf bestehen und die sich in Vorbereitung befindende Buchprüferrichtlinie der Europäischen Gemeinschaften ebenfalls eine solche Möglichkeit vorsehe. Nachzuweisen sei allerdings die Eignung als Abschlußprüfer.

Zusammenfassend vertritt die Wirtschaftsprüferkammer die Meinung, daß "Steuerberater und Steuerbevollmächtigte weder prädestiniert noch geeignet (seien), Aufgaben auf dem Gebiet des gesetzlichen Prüfungswesens zu erfüllen."[4]

---

1) Vgl. Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17. März 1977, S. 3 f.

2) Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17. März 1977, S. 4

3) Die Wirtschaftsprüferkammer bezieht sich auf die Schätzung von Biener, vgl. Biener, H., a.a.O., S. 44

4) Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17. März 1977, S. 4

II. Die Ausdehnung der Kontroverse auf weitere Pflichtprüfungen

Seit Beginn der Diskussion um die Ausdehnung der Pflichtprüfung auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung betonen Angehörige der steuerberatenden Berufe immer wieder, daß mit der Forderung nach dem "kleinen Testatrecht"[1] für Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung kein Anspruch auf die Vornahme solcher Pflichtprüfungen erhoben werde, mit denen bisher Wirtschaftsprüfer betraut sind.[2]

Von seiten der Wirtschaftsprüfer wird demgegenüber aber befürchtet, daß die Einbeziehung von Angehörigen steuerberatender Berufe in den Kreis der Pflichtprüfer für Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Laufe der Zeit weitergehende Forderungen nachsichziehen könnte.[3] Ein mit einem "kleinen Testatrecht" ausgestatteter Steuerberater dürfte nämlich eine "große" GmbH[4], nicht aber eine"kleine" Aktiengesellschaft prüfen, deren Aktien sich in der Hand weniger Aktionäre befinden.

Die Bedenken, die ursprünglich im Rahmen der GmbH-Reform erhoben wurden, werden inzwischen generell auf neue Pflichtprüfungen übertragen. So führt die Bundessteuerberaterkammer in ihrer "Resolution zum Prüfungswesen" aus: "Was für die Pflichtprüfung und die Auswahl der Abschluß prüfer bei der GmbH gilt, betrifft auch alle anderen Vorhaben des Gesetzgebers und der Verwaltung, neue Prüfungen einzuführen."[5] Der Präsident der Bundessteuerberater-

---

1) Krause, W., a.a.O., S. 665

2) Z.B. ganz deutlich Thoma, G., a.a.O., S. 26

3) Vgl. Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 55 vom 10.1.1974, S. 6

4) Es sei denn, die GmbH fällt unter die Vorschriften des Publizitätsgesetzes (Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15. Aug. 1969, BGBl I S. 1189, zuletzt geändert am 2.3.1974, BGBl I S. 469).

5) DStR 1977, S. 116

kammer, Möckershoff, vertrat auf dem Deutschen Steuerberaterkongreß 1977 die Ansicht, es sei nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber bei Überprüfungen immer nur Wirtschaftsprüfer einsetzen müsse.[1)]

Diese Bemerkung scheint überspitzt formuliert zu sein. Nicht alle gesetzlichen Prüfungen sind den Wirtschaftsprüfern vorbehalten. Für die aktienrechtliche Gründungsprüfung z.B. sollen, wenn für die Prüfung keine anderen Kenntnisse erforderlich sind, nur solche Personen bestellt werden, die eine ausreichende Vorbildung und Erfahrung in der Buchführung besitzen.[2)] Es besteht kein Zweifel daran, daß Angehörige der steuerberatenden Berufe diese sachliche Voraussetzung erfüllen. Wenn auch in der Begründung zum Aktiengesetz 1965 darauf hingewiesen wird, daß eine Gründungsprüfung nicht notwendigerweise die Vorbildung eines Wirtschaftsprüfers voraussetzt,[3)] so sind in der Vergangenheit doch die Gründungsprüfungen in der Regel von Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt worden.[4)]

Der Regierungsentwurf 1977 zur Novellierung des GmbH-Gesetzes übernimmt diese aktienrechtlichen Vorschriften für den Fall der Sachgründung.[5)] In seiner Stellungnahme zu diesem Entwurf verweist das Institut der Wirtschaftsprüfer jedoch darauf, daß diese Regelung unabhängig von der Frage der Qualifikation von Abschlußprüfern zu sehen ist.[6)]

---

1) Vgl. StKgR 1977, S. 11

2) Vgl. § 33 AktG

3) Vgl. Kropff, B., Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, S. 54

4) Vgl. Klein, W., Die betriebswirtschaftliche Beurteilung eines neuerrichteten oder umgestalteten Unternehmens im Rahmen der aktienrechtlichen Gründungsprüfung, Düsseldorf 1972, S. 16

5) Vgl. § 5 d Abs. 3 GmbHGRegE, BR-Drucksache 404/77

6) Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Stellungnahme vom 26.4.1977 zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des GmbH-Gesetzes und anderer handelsrechtlicher Vorschriften vom 14.1.1977, S. 2

Auch nicht alle periodischen Pflichtprüfungen zählen zu den Vorbehaltsaufgaben der Wirtschaftsprüfer. So sind Grundstücks- und Wohnungsmakler, Darlehens- und Anlagenvermittler, Bauträger und Baubetreuer aufgrund der Makler- und Bauträgerverordnung verpflichtet,[1] auf ihre Kosten die Einhaltung des in der Verordnung aufgestellten Pflichtenkataloges[2] für jedes Kalenderjahr spätestens bis zum 30. September des Folgejahres prüfen zu lassen.

Als geeignete Prüfer sieht die Verordnung Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Wirtschaftsprüfungs- und Buchprüfungsgesellschaften sowie bestimmte Buchprüfungsverbände an.[3] In § 16 Abs. 3 Satz 2 MaBV wird jedoch zugelassen, daß bei Maklern und Darlehensvermittlern[4] auch andere Personen mit der Prüfung beauftragt werden, "die öffentlich bestellt oder zugelassen worden sind und die auf Grund ihrer Vorbildung und Erfahrung in der Lage sind, eine ordnungsgemäße Prüfung in dem jeweiligen Gewerbebetrieb durchzuführen." In der Begründung zu dieser Vorschrift[5] wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß Angehörige der steuerberatenden Berufe aufgrund ihrer Vorbildung und Erfahrung als befähigt angesehen werden, eine ordnungsgemäße Prüfung in dem jeweiligen Gewerbebetrieb durchzuführen.

Soweit Bauträger, Baubetreuer und Anlagenvermittler bereits Mandanten von Angehörigen steuerberatender Berufe

---

1) Vgl. § 16 Verordnung über die Pflichten der Makler, Darlehens- und Anlagenvermittler, Bauträger und Baubetreuer (Makler- und Bauträgerverordnung - MaBV -) in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Juni 1975, BGBl I S. 1351

2) Vgl. §§ 2 - 14 MaBV; darunter in § 10 MaBV die Buchführungspflicht.

3) Vgl. § 16 Abs. 3 Satz 1 MaBV

4) Gewerbetreibende im Sinne von § 34 c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a GewO

5) Vgl. BR-Drucksache 179/75 (Vorlage des Bundesministers für Wirtschaft), S. 25

sind, tritt mit der Einführung der Pflichtprüfung zum 1.1.1976 die Gefahr des Mandatsverlustes auf. Zahlreiche Steuerberater und Steuerbevollmächtigte drückten diese Sorge gegenüber den Steuerberaterkammern aus.[1)]

III. Ansatzpunkt und Gang der Untersuchung

a) Die Hauptfragestellung der Untersuchung

Betrachtet man die Entwicklung der inzwischen äußerst kontrovers und hart geführten Diskussion[2)] um die Beteiligung von Angehörigen steuerberatender Berufe an Pflichtprüfungen aus berufspolitischer Sicht, so ist das Begehren des steuerberatenden Berufsstandes, generell in die Überlegungen bei Einführungen neuer Pflichtprüfungen einbezogen zu werden, ebenso verständlich wie die ablehnende Haltung des wirtschafsprüfenden Berufsstandes. Die Mitglieder der an der Gesetzgebung beteiligten Gremien haben aber nicht nur die auf die Wahrung des Besitzstandes abzielenden Argumente[3)] zu berücksichtigen, vielmehr gilt es, sämtliche Vor- und Nachteile abzuwägen, die aus der Bestimmung des Pflichtprüferkreises resultieren.

---

1) Vgl. Oettinger, H., § 34 c der Gewerbeordnung aus der Sicht des Berufsstandes, StKgR 1976, S. 319

2) Vgl. z.B. Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17.3.1977, S. 4

3) So äußerte der Bundestagsabgeordnete Böhme auf dem Deutschen Steuerberaterkongreß viel Verständnis für die Forderung, allen Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten nicht nur im Rahmen der GmbH-Reform, sondern auch im Rahmen weiterer Vorhaben, welche Pflichtprüfungen zur Folge haben können, ein Testatrecht einzuräumen. "Es darf nicht sein, daß neue gesetzliche Bestimmungen auf anderen, nicht steuerlichen Gebieten die Basis eines ganzen Berufsstandes aushöhlen und auszehren. Wir nehmen daher Ihre Anregungen sehr ernst, eine Regelung zu schaffen und zu finden, die es Ihnen erlaubt... GmbH zu prüfen." Vgl. StKgR 1977, S. 15

Damit ist die Hauptfragestellung dieser Arbeit umrissen: Es soll untersucht werden, ob und mit welchen Konsequenzen der steuerberatende Berufsstand an Pflichtprüfungen beteiligt werden kann.

Die anläßlich der Diskussion um die Beteiligung von Angehörigen der steuerberatenden Berufe aufgeworfene Fragestellung muß jedoch insoweit präzisiert werden, als anzugeben ist, welcher Art die Vor- und Nachteile sind, die eine Änderung des in Deutschland mit Pflichtprüfungen betrauten Personenkreises verursachen kann. Mit anderen Worten: Es ist zu zeigen, welcher Anknüpfungspunkt gewählt wird, der es ermöglicht, Vor- und Nachteile in bezug auf den Untersuchungsgegenstand eindeutig zu beschreiben.

b) Die zentralen Argumente der berufsständischen Diskussion

Die in ihren wesentlichen Zügen dargestellte Diskussion um die Einführung weiterer Pflichtprüfungen unter dem Aspekt der Auswahl der Prüfer hat verdeutlicht, daß es sich hier um ein vielschichtiges und sehr komplexes Problem handelt, zu dem die betroffenen Berufsstände[1] ausgehend von der jeweiligen berufsspezifischen Interessenlage Stellung bezogen: Argumente, die auf die Erhaltung des Besitzstandes und die Forderung nach "Gerechtigkeit" abzielen, werden mit solchen vermischt, die an den mit Pflichtprüfungen von Unternehmen verfolgten Zwecken anknüpfen.[2]

Schließt man die Forderung nach Gerechtigkeit aus der Betrachtung aus, weil sich ihre Behandlung zwangsläufig

---

1) Gemeint sind die Äußerungen von offiziellen Vertretern und von Angehörigen der einzelnen Berufsstände.

2) Vgl. z.B. Krause, W., a.a.O., S. 662 ff.; Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17.3.1977, S. 3 f.

in einem primären Werturteil niederschlägt[1] und daher zu keinen gesicherten Erkenntnissen führt, bleiben das Problem der Besitzstandswahrung und das angestrebte Ziel von Pflichtprüfungen zu untersuchen. Während die Frage der Gerechtigkeit gesetzgeberischer Maßnahmen im Rahmen einer wissenschaftlichen Untersuchung nicht zu lösen ist, kann zu den beiden übrigen Fragenkomplexen Stellung bezogen werden. Bevor dies geschieht, muß jedoch geklärt werden, welchem wissenschaftlichen Erkenntnisobjekt sie zuzuordnen sind.

c) Der mögliche Beitrag der Rechtswissenschaft zum Argument der Besitzstandswahrung

Die Problematik der Besitzstandswahrung - eine Forderung, die von den beiden betroffenen Berufsständen gleichermaßen erhoben wird[2] - verlangt eine juristische Klärung. Angesprochen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die verfassungsrechtlichen Aspekte aufgrund des in Artikel 12

---

1) Vgl. Wöhe, G., Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 12. Aufl., München 1976, S. 45: "Die sittlichen Grundwerte (z.B. Gerechtigkeit) haben rein formalen Charakter. Man kann sie fühlen, erleben oder glauben, sie lassen sich rational aber nicht erkennen oder beweisen." Döring zitiert im Zusammenhang mit der Gleichmäßigkeit (Gerechtigkeit) der Besteuerung Cicero, de re publica, 5. Buch, § 3: "Das Nachdenken über die Gleichmäßigkeit ist letzten Endes Sache der Könige." Vgl. Döring, U., Veräußerungsgewinne und steuerliche Gerechtigkeit, Frankfurt a.M., Bern 1977, S. 7

2) Vgl. Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen, DStR 1977, S. 116; Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17.3.1977, S. 4; Zur Einführung der Pflichtprüfung im Rahmen der GmbH-Reform, Feststellung der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie Vorschlag der Kammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform, DB 1977, S. 1914

Grundgesetz niedergelegten Grundrechts der Berufsfreiheit.[1)2)]

Wenn auch das Gesetz in seinem Wortlaut zwischen der Berufswahl und der Berufsausübung unterscheidet und nur an letztere einen gesetzgeberischen Regelungsvorbehalt anknüpft, geht das Bundesverfassungsgericht[3)] von einem einheitlichen Begriff der Berufsfreiheit aus, d.h. der Regelungsvorbehalt erstreckt sich sowohl auf die Berufsausübung als auch auf die Berufswahl. Im Rahmen der in der zitierten Entscheidung entwickelten Stufentheorie differenziert das Bundesverfassungsgericht jedoch hinsichtlich der Stärke des gesetzgeberischen Eingriffs in das Grundrecht der Berufsfreiheit.

Während der Gesetzgeber bei der reinen Ausübungsregelung relativ frei ist, sind seine Befugnisse um so beschränkter, je mehr die Eingriffe die Berufswahl betreffen. Grundsätzlich kann in das Grundrecht der Berufsfreiheit nur eingegriffen werden, wenn dies zum Schutz von Gemeinschaftsinteressen erforderlich ist oder soweit es zum Gemeinwohl unerläßlich ist.[4)]

Die Einschränkung der Berufsausübung durch gesetzliche Regelungen ist nur möglich, "soweit vernünftige Erwägungen des Gemeinwohls sie zweckmäßig erscheinen lassen."[5)] Die Regelung der Berufsausübung bezieht sich u.a. auf die Form,

---

1) Art. 12 Abs. 1 GG lautet: "Alle Deutschen haben das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei zu wählen. Die Berufsausübung kann durch Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes geregelt werden."

2) Flämig (a.a.O., S. 172, Fußnote 80) macht darauf aufmerksam, daß der Bestandsschutz auch unter dem Aspekt des Art. 14 GG (Besitzstand) eine Rolle spielt.

3) Vgl. BVerfG vom 11.6.1958, - 1 BvR 596/56 -, BVerfGE, Bd. 7, S. 377

4) Vgl. BVerfG vom 17.7.1961, - 1 BvL 44/55 -, BVerfGE, Bd. 13, S. 97, hier S. 104

5) Maunz - Dürig - Herzog, Grundgesetz, 4. Aufl.,München 1974, Stand Mai 1977, Art. 12, Anm. 32

die Mittel und die Bestimmung des Inhalts der Tätigkeit.[1)]

Erfordert es der Schutz besonders wichtiger Gemeinschaftsgüter,[2)] so kann der Gesetzgeber die Freiheit der Berufswahl unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit des Eingriffs einschränken, indem er subjektive Zulassungsvoraussetzungen[3)] aufstellt, von deren Erfüllung die Berufsaufnahme abhängig gemacht wird. Hierunter fallen besondere Kenntnisse, Ausbildung, Fähigkeiten, Fertigkeiten, finanzielle Mittel, persönliche Charaktereigenschaften, ein bestimmtes Lebensalter oder besonders artete Räume.[4)]

Im Falle des in Deutschland für betriebswirtschaftliche Prüfungen in Frage kommenden Berufs hat der Gesetzgeber die Berufswahl eingeschränkt, indem er erstens subjektive Zulassungsvoraussetzungen erließ[5)] und zweitens in verschiedenen Einzelgesetzen[6)] die Inanspruchnahme der Dienstleistungen dieses Berufsstandes bindend vorschreibt. Damit schließt er Personen, die diese Merkmale nicht erfüllen, von dem Beruf des Pflichtprüfers aus.

---

1) Vgl. Becker, F., Grundzüge des öffentlichen Rechts, München 1977, S. 61

2) BVerfG vom 17.7.1961, - 1 BvL 44/55 -, BVerfGE, Bd. 13, S. 97

3) Die letzte Stufe und damit die stärkste Einschränkung der Berufswahl stellen die von den persönlichen Eigenschaften und Möglichkeiten des Berufsbewerbers unabhängigen objektiven Zulassungsvoraussetzungen dar (z.B. Bedürfnisprüfung). Da diese im Zusammenhang mit der hier zu behandelnden berufsständischen Diskussion nicht von Bedeutung sind, wird auf ihre weitere Behandlung verzichtet.

4) Vgl. Maunz - Dürig - Herzog, a.a.O., Art. 12, Anm. 45

5) Vgl. §§ 8 und 9 WPO

6) Vgl. z. B. § 164 AktG

Eine Ausdehung von gesetzlichen Jahresabschlußprüfungen auf Unternehmen, die bisher noch nicht prüfungspflichtig waren, birgt die Gefahr in sich, daß Angehörige steuerberatender Berufe Mandanten verlieren können. Aus diesem Grunde muß abgewogen werden, ob der Ausschluß von Angehörigen steuerberatender Berufe von Pflichtprüfungen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit des Eingriffs in das Grundrecht der Berufsfreiheit entspricht.[1] Andererseits ist aber auch zu überprüfen, ob durch ein "kleines Testatrecht" für Steuerberater nicht verfassungsmäßige Rechte der Wirtschaftsprüfer verletzt werden.[2]

Die Abwägung eines Eingriffs in das Grundrecht der Berufsfreiheit hat sich an den potentiellen Beeinträchtigungen des Gemeinwohls oder Schädigungen der Allgemeinheit zu orientieren. Auf Pflichtprüfungen von Unternehmen bezogen, bedeutet dies, daß Ausgangspunkt der Überlegungen das Ziel dieser Prüfungen sein muß. Die Aufstellung subjektiver Zulassungsvoraussetzungen für den Prüferberuf ist neben der Vorgabe von Prüfungsnormen ein Instrument, das gesetzte Ziel zu erreichen. Mit anderen Worten: Die angestrebte Qualität der Pflichtprüfung ist unter anderem abhängig von der Qualität der Prüfer.

Die Festlegung von Prüferqualitäten in der Form subjektiver Zulassungsvoraussetzungen hat aber, um nicht gegen verfassungsmäßige Grundrechte zu verstoßen, unter

---

1) So Flämig, C., a.a.O., S. 172

2) Zu denken wäre z.B. an einen Verstoß gegen Art. 14 GG (Grundrecht des Eigentums und Erbrechts). Ob eine hierauf abzielende Beschwerde Erfolg haben könnte, ist fraglich. In seinem Beschluß vom 1.2.1973, - 1 BvR 426/72 -, BStBl II S. 178, hier S. 179 führt das BVerfG zur Beschwerde von Steuerberatern gegen das 2. Gesetz zur Änderung des StBerG vom 11.8.1972, BStBl I S. 432 u.a. aus, daß Art. 14 GG nicht verletzt werde, da das Grundgesetz keinen Schutz gegen Konkurrenz kenne.

Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zu erfolgen. Daraus ist zu folgern, daß Personen, die von ihrer Vorbildung und ihrer beruflichen Tätigkeit her die aus dem Prüfungsziel abgeleiteten Qualitätsmerkmale erfüllen, nicht vom Prüferberuf ausgeschlossen werden dürfen.

Aus der Darlegung der verfassungsrechtlichen Aspekte wird deutlich, daß die sich auf die Besitzstandswahrung beziehenden Argumente und Forderungen einer juristischen Klärung bedürfen. Aufgabe der Rechtswissenschaft in diesem Zusammenhang ist es, die mögliche - letztlich politische - Entscheidung des Gesetzgebers, den steuerberatenden Berufsstand an Pflichtprüfungen zu beteiligen oder weiterhin von ihnen auszuschließen, schon im Entscheidungsprozeß zu analysieren und rechtliche Konsequenzen de lege ferenda aufzuzeigen.

d) Der Beitrag der Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre zur Problemlösung

Da im Hintergrund der subjektiven Zulassungsvoraussetzungen die Zielsetzung und die Instrumente zur Zielerreichung der Pflichtprüfung stehen, ist die Rechtswissenschaft nicht die einzige Wissenschaft, zu deren Erkenntnisobjekt das angeschnittene Problem gehört. Vielmehr ist in besonderem Maße auch auf Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre zurückzugreifen, dessen Gegenstand die wirtschaftliche Seite des Betriebes[1] und des Betriebsprozesses ist.[2]

---

1) Wenn sonst von "Unternehmen" bzw. von "Unternehmung" gesprochen wird, so liegt dem die Auffassung zugrunde, daß die Unternehmung als Betrieb des marktwirtschaftlichen Systems eine historische Erscheinungsform des Betriebes ist. Vgl. hierzu, Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 5; Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I: Die Produktion, 19. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1972, S. 469

2) Vgl. Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 9

Die Einordnung der Problemstellung in das Gesamtgebiet der Betriebswirtschaftslehre führt zur Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre,[1] die - da sie sich mit der Funktion "Überwachung" beschäftigt - als ein Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre angesehen wird.[2] Die Übernahme dieser Meinung bedarf jedoch insofern einer Begründung, als die Ausübung der Funktion "Überwachung"[3] zum Aufgabenkatalog des dispositiven Faktors[4] zählt, also internen Charakter besitzt.

Die internen Probleme eines Unternehmens lassen sich aber nicht losgelöst von seiner Umwelt behandeln, denn seine Existenz beruht auf "der Initiative und den Zielvorstellungen autonomer Wirtschaftssubjekte".[5] Die Zielvorstellungen dieser Wirtschaftssubjekte, die nicht über-

---

1) Der Begriff der betriebswirtschaftlichen Prüfung wird wie bei Egner streng von nichtbetriebswirtschaftlichen - z.B. technischen - Prüfungen getrennt. Vgl. Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, ZfbF 1970, S. 774 und die dort erwähnten abweichenden Literaturmeinungen.

2) Zu dieser Auffassung vgl. Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 16; Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1977, S. 11: "Somit gehört das Wirtschaftliche Prüfungswesen zum Funktionsbereich "Überwachung" und hat einen eindeutigen Standort im System der Unternehmensfunktionen. Die Prüfungslehre ist demgemäß neben Planung und Realisation ein Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre."

3) Wöhe teilt die Instrumente der Überwachung ein in "Interne Kontrolle", "Interne Revision (Prüfung)" und - allerdings nur die interne Überwachung unterstützende - "Externe Prüfungen". Vgl. Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 161 ff.

4) Vgl. Gutenberg, E., a.a.O., S. 247

5) Heinen, E., Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 3. Aufl., Wiesbaden 1976, S. 57

einstimmen müssen,[1] werden, wenn Konsens zwischen den Beteiligten möglich ist, auf das Unternehmen übertragen und machen dort die Zielsetzung des Unternehmens aus. Betrachtet man die Unternehmen als "zielgerichtete Sozialsysteme"[2], so wird deutlich, daß die sie konstituierenden Personen oder Personengruppen (Eigenkapitalgeber, Fremdkapitalgeber, Mitarbeiter mit dispositiven und ausführenden Tätigkeiten, Lieferanten, Abnehmer usw.) möglichst gesicherte Informationen darüber benötigen, inwieweit sich ihre gesetzten Ziele durch die Unternehmensaktivitäten realisieren ließen. "Die Ziele externer Prüfungen lassen sich somit durchaus aus den Leitmaximen des Unternehmens ableiten, so daß von dieser Seite aus der Integration des externen Revisionswesens in die Allg. BWL keine Hindernisse entgegenstehen."[3]

Einschränkend ist aber anzumerken, daß ausgehend von den Zielvorstellungen der Koalitionsteilnehmer des Unternehmens nicht alle externen wirtschaftlichen Prüfungen erfaßt werden: Übrig bleiben zunächst alle die (wirtschaftlichen) Prüfungen, die von staatlichen Instanzen durchgeführt werden. Zu denken ist in diesem Zusammenhang insbesondere an die steuerliche Betriebsprüfung,[4] die die Aufgabe hat, zu einer gleichmäßigen, den Steuergesetzen entsprechenden Steuererhebung beizutragen.[5]

Die Notwendigkeit zur Überprüfung steuerlich relevanter Aufzeichnungen und Angaben von Unternehmen resultiert aus der Verpflichtung, die Bemessungsgrundlagen der

---

1) Vgl. Cyert, R. M., March, J. G., A Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs, N. J., 1963, S. 27

2) Heinen, E., Zielanalyse als Grundlage rationaler Unternehmungspolitik, in: Zielprogramm und Entscheidungsprozeß in der Unternehmung, Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 11, hrsg. von H. Jacob, Wiesbaden 1970, S. 11

3) Mann, G., Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, BFuP 1967, S. 399

4) Vgl. §§ 193 - 203 AO

5) Vgl. Wöhe, G., Die Steuern des Unternehmens, 4. Aufl., München 1978, S. 260

verschiedenen Steuerarten selbst zu ermitteln, sowie aus der Übertragung steuerlichen Verwaltungsarbeiten auf die Unternehmen im Rahmen des bei der Lohnsteuer und der Kapitalertragsteuer praktizierten Quellenabzugsverfahrens.[1)]

Von den steuerlichen Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (Gewinn im Sinne der Steuergesetze, Gewerbeertrag, Betriebsvermögen, Gewerbekapital, Umsatz, Lohnsumme, kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttungen)[2)] geht ein Einfluß auf das Rechnungswesen der Unternehmen aus, dessen Analyse als eine der Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesehen wird.[3)] Es wird aber nicht nur das Rechnungswesen durch die steuerlichen Vorschriften berührt, sondern es ist auch ein Einfluß auf andere Aufbauelemente der Unternehmen feststellbar, so z.B. auf die Funktion "Überwachung" durch den dispositiven Faktor.

Die Überwachung des steuergesetzkonformen Verhaltens ist allerdings nicht aus der Zielfunktion des Unternehmens ableitbar, da die Entrichtung von Steuern aus der Sicht der Koalitionsteilnehmer des Unternehmens nicht zu den Unternehmensfunktionen zählt.[4)] Vielmehr ergibt sich die Notwendigkeit der Überwachung aus der Restriktion "Einhaltung bestehender Steuergesetze", im Rahmen derer sich die Unternehmensaktivitäten zu vollziehen haben.

---

1) Vgl. Neuhoff, H.-P., Die Erhebungskosten der deutschen Lohnsteuer und die Problematik einer "Lohnsteuerprovision", Diss. Köln 1969, S. 2; Wöhe, G., Die Steuern ..., a.a.O., S.

2) Zu den Unterschieden zwischen den - teilweise unter Verwendung der betriebswirtschaftlichen Terminologie - definierten steuerlichen Bemessungsgrundlagen und betriebswirtschaftlichen Begriffen vgl. Rose, G., Die Steuerbelastung der Unternehmung. Grundzüge der Teilsteuerrechnung, Wiesbaden 1973, S. 56 ff.

3) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1: Grundlagen - Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes, 5. Aufl., München 1978, S. 7

4) Anderer Ansicht ist Hasenack, der in der Entrichtung von Steuern eine der "durch Notwendigkeit der Gemeinschaft bedingten Funktionen" erblickt. Vgl. Hasenack, W., Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerlichen Betriebswirtschaftslehre), BFuP 1953, S. 277

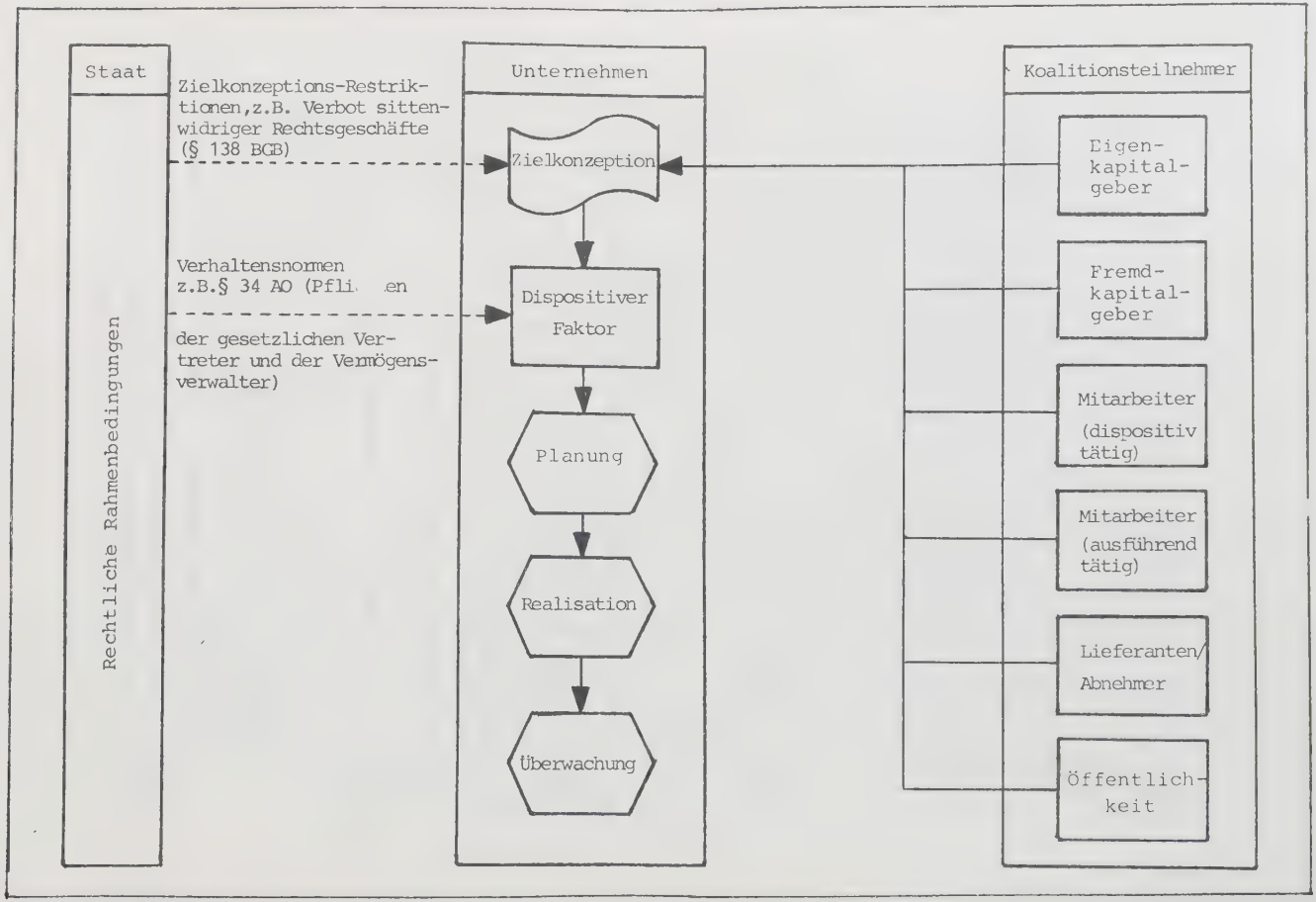

Abb. 2: Der Einfluß rechtlicher Rahmenbedingungen auf das Unternehmen

Es gibt also externe wirtschaftliche Prüfungen, die sich aus der Zielkonzeption der Koalitionsteilnehmer des Unternehmens ableiten lassen. Hierzu zählen neben den Jahresabschlußprüfungen auch Geschäftsführungsprüfungen.[1] Andere Prüfungen, die zwar Einfluß auf das Rechnungswesen und die Überwachungsfunktion ausüben, indem sie interne Prüfungen initiieren, haben demgegenüber hoheitlichen Charakter.

Den wirtschaftlichen Prüfungen, denen lediglich der handels- oder steuerrechtliche Jahresabschluß zugrunde liegt, ist gemeinsam, daß ihre Methoden auf das Rechnungswesen des Unternehmens ausgerichtet sind. Wie eng die Verbindung zwischen der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung und der steuerlichen Betriebsprüfung teilweise ist, zeigt § 5 Abs. 1 EStG. Danach ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, "das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist." Hinzu kommt, daß die handelsrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch im Interesse der Besteuerung eingehalten werden müssen, wenn sie für diese von Bedeutung sind.[2] Aus dem gemeinsamen Prüfungsobjekt "Rechnungswesen" ergeben sich somit unabhängig von der Zielsetzung der Prüfung gleiche Prüfungsprobleme.

---

1) Vgl. z.B. § 53 Abs. 1 GenG; § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG. Zur Problematik der Geschäftsführung vgl. besonders Saage, G., Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965, Potthoff, E., Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, WPg 1966, S. 586 ff.; Sieben, G., Bretzke, W.-R., Raulwing, H., Zur Problematik einer Prüfung von Managementleistungen, BFuP 1976, S. 181 ff.

2) Vgl. § 140 AO; Wöhe, G., Die Handels- und Steuerbilanz, München 1977, S. 34

Damit das Rechnungswesen seinen internen und externen Aufgaben[1] gerecht werden kann, muß für eine entsprechende Ausgestaltung gesorgt werden. Zweifelsfrei liegt in Beiträgen hierzu eine der wichtigsten Aufgaben der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre.

In engem Zusammenhang mit der Entwicklung entsprechender Verfahren zur Dokumentation der betrieblichen Geschehnisse stehen die Fragen ihrer Nachprüfbarkeit. Besonders deutlich wird dieser Sachverhalt an einem der aktuellsten Prüfungsprobleme: dem Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen im Rechnungswesen.[2]

Aus der engen Verbindung zwischen dem Rechnungswesen des Unternehmens und der Überprüfbarkeit seiner Angaben ist im Hinblick auf die Aufgaben der Rechnungslegung zu folgern, daß auch hierin und nicht nur in der Art der wirtschaftlichen Prüfung bzw. in der Ableitbarkeit aus der Zielkonzeption der Koalitionsteilnehmer des Unternehmens das Zuordnungskriterium der Betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre zur Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre liegt.

---

1) Vgl. hierzu im einzelnen Wöhe, G., Bilanzierung und Bilanzpolitik. Betriebswirtschaftlich - Handelsrechtlich - Steuerrechtlich, 4. Aufl., München 1976, S. 3 ff.

2) Zu diesem Problemkreis vgl. z.B. die folgenden Beiträge und die dort angegebene Literatur: Lindemann, P., Nagel, K., Revision und Kontrolle bei automatisierter Datenverarbeitung, Neuwied und Berlin 1968; Nagel, K., Bibliographie zum Fachgebiet "Revision und Kontrolle bei elektronischer Datenverarbeitung", Neuwied und Berlin 1970; Bussmann, K.F., Die Prüfung der Unternehmungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1972, S. 61 ff.; Fachausschuß für moderne Abrechnungssysteme (FAMA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, WPg 1975, S. 555 ff.; Minz, G., Wirtschaftsprüfung und Automation, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 3, hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, 4. Aufl., Stuttgart 1976, Sp. 4598 ff.; Leffson, U., a.a.O., S. 225 ff.; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1977, hrsg. vom Institut der Wirtschaftspüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1977, S. 1040 ff.

Ausgangspunkt der betriebswirtschaftlichen Analyse der Gesetzesvorhaben zur Auswahl des Pflichtprüferkreises insbesondere für Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist die Qualität der geplanten Jahresabschlußprüfungen. Obwohl die Bedeutung der Prüfungen für die Adressaten der Jahresabschlüsse in besonderem Maße auch von den Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen beeinflußt wird, hängt die Prüfungsqualität nicht zuletzt auch von der Qualität der Prüfer, d.h. von den subjektiven Voraussetzungen ab, die diese im Hinblick auf das angestrebte Prüfungsziel erfüllen sollen.

Nach der Abgrenzung des Begriffs der Pflichtprüfung und seiner Elemente wird gezeigt, auf welche Bereiche sich die Durchführung der gesetzlichen Jahresabschlußprüfung erstreckt und welche Konsequenzen sich hieraus für den Prüferberuf im Hinblick auf die notwendige fachliche Ausbildung ergeben.

Anschließend erfolgt eine Analyse der historischen Entwicklung und der gegenwärtigen Situation der aktuellen (Wirtschaftsprüfer) und potentiellen (Steuerberater und Steuerbevollmächtigte) Pflichtprüfer. Verglichen werden die Objekte der Berufsausübung, die Zulassungsvoraussetzungen zu den jeweiligen Berufen sowie die Berufspflichten und die Überwachung ihrer Einhaltung jeweils im Hinblick auf die Tätigkeit als Pflichtprüfer. Der Vergleich beschränkt sich nicht auf die nationalen Gesetzesvorschriften, sondern bezieht auch die Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaften in die Untersuchung ein.

Mit Hilfe der Ergebnisse dieser Analyse wird abschließend versucht, einen Lösungsvorschlag zur Bestimmung des Pflichtprüferkreises für Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgeschlagenen Lösungswege zu unterbreiten.

B. Aufgaben und Inhalte periodischer Pflichtprüfungen von Unternehmen

I. Zum Begriff der externen Prüfung

a) Die Beziehung zum Unternehmen als Anlaß der Prüfung

Der durch menschliche Aktivitäten initiierte und vollzogene Betriebsprozeß ist mannigfaltigen Störungen ausgesetzt, die - wenn keine Korrekturen vorgenommen werden - die Zielerreichung beeinträchtigen können und im schlimmsten Fall zurzwangsweisen Beendigung der Unternehmenstätigkeit (Konkurs) führen. Verfehlte Unternehmensziele bedeuten, daß gleichzeitig auch mit dem Unternehmen in Beziehung stehende Personen ihre Ziele nicht erreichen. Im Falle des Konkurses sind in der Regel alle Gruppen betroffen, während z.B. die Folgen einer Fehlinvestition unter Umständen nur die Gruppe der Eigenkapitalgeber zu tragen hat.

Die Vornahme von Korrekturen im Betriebsprozeß gehört im Rahmen der Unternehmenssteuerung zur Aufgabe des dispositiven Faktors, es sei denn, daß Korrekturen an den gesetzten Zielen notwendig werden. In diesem Fall sind nach Maßgabe der Zielbildungskonventionen[1] außer dem Management auch andere Gruppen an der Korrektur zu beteiligen.

Erfordert die Geschäftslage z.B. die Schließung von Betriebsteilen und eine Sanierung, so müssen die Anteilseigner - unterstellt man die Rechtsform der Aktiengesellschaft oder der GmbH - mit Dreiviertelmehrheit der Kapital-

---

1) Unter Zielbildungskonventionen sind die zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften sowie die freiwilligen Vereinbarungen (z.B. Gesellschafts- und Kreditverträge) zu verstehen.

herabsetzung zustimmen.[1] Die Arbeitnehmer haben - indirekt über den Betriebsrat - bei der Entscheidung über die Stillegung von Betriebsteilen ein Mitwirkungs- und bei der Aufstellung von Sozialplänen ein Mitbestimmungsrecht.[2] Die Rechte der Gläubiger richten sich nach den Kreditvereinbarungen und gegebenenfalls nach gesetzlichen Vorschriften.[3] Ist die Weiterführung des Unternehmens nur möglich, wenn der Staat Bürgschaften leistet, so wird auch die öffentliche Hand in den Korrekturprozeß einbezogen.

Die Wirksamkeit der Korrektur ist unter anderem auch davon abhängig, daß die Störfaktoren rechtzeitig erkannt und zutreffend beurteilt werden. Die Beobachtung des Betriebsprozesses obliegt zunächst der Unternehmensleitung. Da von deren Tätigkeit aber der Zielerreichungsgrad der übrigen Koalitionsteilnehmer abhängt - mit anderen Worten, das Management selbst aus der Sicht der mit dem Unternehmen verbundenen Personen einen Störfaktor darstellen kann -, besteht auch von dieser Seite ein Interesse an Informationen über die Geschehnisse im Unternehmen. Je nach Stellung der Koalitionsteilnehmer[4] ergeben sich

---

1) Vgl. § 229 AktG i.V.m. § 222 Abs. 1 und § 58 i.V.m. § 53 Abs. 2 GmbHG

2) Vgl. §§ 111 ff. BetrVerfG vom 15. Januar 1972, BGBl. I S. 13

3) Bei der vereinfachten Kapitalherabsetzung im Sinne von § 229 AktG ist eine Sicherstellung von Gläubigern nicht erforderlich. § 58 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG hingegen verlangt bei einer Herabsetzung des Stammkapitals, daß die Gläubiger, die sich bei der Gesellschaft melden und der Herabsetzung nicht zustimmen, wegen der erhobenen Ansprüche zu befriedigen oder sicherzustellen sind.

4) Die mit dem Unternehmen verbundenen Personen werden danach eingeteilt, ob sie direkt die Zielbildung vornehmen (Kerngruppe) oder indirekt versuchen, die Zielbildung zu beeinflussen (Satellitengruppe). Vgl. dazu Heinen, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1970, S. 95 ff.; Bidlingmaier, J., Schneider, D.J.G., Ziele, Zielsysteme und Zielkonflikte, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 4732 ff.

unterschiedliche Möglichkeiten der Informationsbeschaffung.

Die Rechte auf Information der Eigenkapitalgeber richten sich nach der gewählten Rechtsform des Unternehmens. Für den Fall, daß ein Komplementär einer Offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, erhält er ein Überwachungsrecht. Danach ist er befugt, sich persönlich von den Angelegenheiten des Unternehmens zu unterrichten. Er darf "die Handelsbücher und Papiere der Ge schaft einsehen und sich aus ihnen eine Bilanz anfertigen."[1] Dieses Recht kann zwar auch durch den Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen werden, es lebt aber auf, sobald Grund zu der Annahme besteht, daß die geschäftsführenden Gesellschafter sich unredlich verhalten.[2]

Kommanditisten, denen kein gesetzliches Recht auf die Geschäftsführung zusteht, verfügen ebenfalls über ein Überwachungsrecht. Dieses ist jedoch im Vergleich zum von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Komplementär eingeschränkt. Ein Kommanditist kann eine Bilanzabschrift verlangen und diese auf ihre Richtigkeit an Hand der betrieblichen Aufzeichnungen prüfen.[3] Dabei ist die Hinzuziehung eines Sachverständigen zulässig.[4] Ist dieses Überwachungsrecht des Kommanditisten durch den Gesellschaftsvertrag eingeschränkt oder ausgeschlossen, so kann, "wenn wichtige Gründe vorliegen, die Mitteilung einer Bilanz oder sonstiger Aufklärungen sowie die Vorlegung der Bücher und Papiere" jederzeit gerichtlich angeordnet

---

1) § 118 Abs. 1 HGB

2) Vgl. § 118 Abs. 2 HGB

3) Vgl. § 166 Abs. 1 HGB

4) Vgl. BGH vom 8.7.1957, - II ZR 54/56 - , DB 1957, S. 793

werden.[1] Diese Vorschrift ist bindend. Von ihr kann im Gesellschaftsvertrag nicht abgewichen werden.[2]

Bei den Kapitalgesellschaften bestehen gleichfalls Unterschiede in den Möglichkeiten zur Überwachung der Unternehmensleitung. Die Gesellschafter von Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind aufgrund der weitgehenden Satzungsautonomie[3] in der Lage, sich Einflußmöglichkeiten auf die Geschäftsführung zu schaffen. Wird von den dispositiven Vorschriften des GmbH-Gesetzes kein Gebrauch gemacht, so unterliegt die Bestimmung von "Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung" der Bestimmung der Gesellschafter.[4]

Die starre rechtliche Gestaltung der Aktiengesellschaft, die als die geeignete Organisationsform zur Durchführung kapitalintensiver Vorhaben gilt,[5] läßt der individuellen Gestaltung von Überwachungsrechten der Aktionäre keinen Raum. Das Aktiengesetz legt genau fest, welche Mindestinformationen dem Aktionär zukommen sollen, damit dieser sich am Willensbildungsprozeß in der Hauptversammlung beteiligen kann.

Der Vorstand einer Aktiengesellschaft muß folglich bestimmte Publizitätspflichten erfüllen. Dazu zählt die Einreichung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts

---

1) § 166 Abs. 3 HGB

2) Vgl. OLG Hamm vom 19.2.1970, - 15W 459/69 -, DB 1970, S. 724

3) Vgl. Z.B. § 45 Abs. 2 GmbHG

4) § 46 Nr. 6 GmbHG

5) Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf eines Aktiengesetzes, in: Kropff, B., Aktiengesetz, Düsseldorf 1965, S. 14; Mertens, H.-J., Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 127 ff.; Lutter, M., Der Aktionär in der Marktwirtschaft, Berlin, New York 1973, S. 10; Immenga, U., Aktiengesellschaft, Aktionärsinteressen und institutionelle Anleger, Tübingen 1971, S. 15 f.

zum Handelsregister, die Veröffentlichung des Jahresabschlusses in den Gesellschaftsblättern[1] sowie die Auslage dieser und weiterer Dokumente in den Geschäftsräumen vom Tage der Einberufung der Hauptversammlung an. Jeder Aktionär hat das Recht, Abschriften der Vorlagen zu verlangen.[2)3)] Diese Publizitätspflichten werden durch das - allerdings nicht unbeschränkte - Auskunftsrecht der Aktionäre ergänzt.[4)]

Je nach Art der Zusammensetzung des Aktionärskreises bestehen jedoch Unterschiede in den Möglichkeiten der Informationsbeschaffung und damit der Überwachung. Ein Großaktionär, der z.B. mehr als die Hälfte des Aktienkapitals hält, kann aufgrund seiner Stimmrechte entweder sich selbst oder Personen seines Vertrauens ein Aufsichtsratsmandat verschaffen. Allein dadurch erhält er einen wesentlich besseren Einblick in das Unternehmensgeschehen. Damit die übrigen Aktionäre erkennen können, daß Einflußmöglichkeiten von Großaktionären bestehen, hat der Vorstand besonderen Mitteilungspflichten zu genügen. Diese bestehen allerdings nur dann, wenn es sich bei dem Großaktionär um ein Unternehmen handelt und die Beteiligung mehr als 25 % beträgt[5)] bzw. eine Mehrheitsbeteiligung an der mitteilungspflichtigen Gesellschaft entstanden ist.[6)]

Bestehen im Falle verbundener Unternehmen Abhängigkeiten, ohne daß ein Beherrschungsvertrag abgeschlossen wurde, so ist der Vorstand der abhängigen Gesellschaft

---

1) Vgl. § 177 AktG

2) Vgl. § 175 Abs. 2 AktG

3) Ähnliche Vorschriften enthält auch § 48 Abs. 2 Genossenschaftsgesetz vom 1.5.1889 in der Fassung vom 20. Mai 1898, BGBl. S. 369, 810, zuletzt geändert am 29.7.1976, BGBl. I S. 2034

4) Vgl. §§ 131, 132 AktG

5) Vgl. § 20 Abs. 1 AktG

6) Vgl. § 20 Abs. 4 AktG

im Interesse der Minderheitsaktionäre[1] zur Aufstellung eines prüfungspflichtigen Abhängigkeitsberichtes verpflichtet. Das Resümee dieses Berichtes ist in den zu veröffentlichenden Geschäftsbericht aufzunehmen.[2]

Wenn auch erhebliche wirtschaftliche und juristische Unterschiede in der Beziehung von Eigenkapitalgebern und Fremdkapitalgebern (Gläubigern) zum Unternehmen bestehen, so haben beide Gruppen ein Interesse an Informationen über die Geschäftsentwicklung. Während die Eigenkapitalgeber als Träger des betrieblichen Risikos einen - wenn auch unterschiedlich weit gefaßten - gesetzlichen Anspruch auf Informationen haben, müssen sich die Gläubiger die für die Kreditvergabeentscheidung notwendigen Unterlagen beschaffen, ohne in der Regel einen Rechtsanspruch hierauf geltend machen zu können.

Eine Ausnahme besteht für Kreditinstitute. Diese sind nach dem Kreditwesengesetz verpflichtet, sich von solchen Kreditnehmern, "denen Kredite von insgesamt mehr als 50.000 DM gewährt werden, ... die wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere durch Vorlage der Jahresabschlüsse, offenlegen zu lassen."[3] Auf die Offenlegung darf verzichtet werden, wenn diese im Hinblick auf die vom Kreditnehmer gestellten Sicherheiten oder auf die Mitverpflichteten offensichtlich unbegründet wäre.[4]

---

1) Diese Vorschrift hat auch Gläubigerschutzfunktionen. Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 683

2) Vgl. § 312 AktG. Eine eingehende Analyse findet sich bei Ehreiser, H.-J., Macht oder Ohnmacht des Kleinaktionärs. Eine betriebswirtschaftliche Analyse der aktienrechtlichen Schutznormen bei faktischen Konzernen, Frankfurt a.M., Zürich 1973, S. 71 ff.

3) § 18 Satz 1 KWG vom 10.7.1961 in der Fassung vom 3.5.1976, BGBl. I S. 1121

4) Vgl. § 18 Satz 2 KWG

Die Beschaffungsmöglichkeiten der Informationen für Kreditwürdigkeitsprüfungen richten sich somit nach folgenden Kriterien. Kreditinstitute haben aufgrund ihres besonderen Geschäftszweiges einen weitgehenden Rechtsanspruch auf die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse der kreditnehmenden Unternehmen, der auch zu nutzen ist. Bei den anderen Kreditgebern (z.B. Lieferanten) richtet sich der Umfang der zu erlangenden Informationen nach den Verhandlungspositionen der Vertragspartner. Daneben spielen auch die Rechtsform sowie bestimmte Größenmerkmale des Kreditnehmers eine Rolle.[1)]

Aufgrund der bestehenden Publizitätsvorschriften für Aktiengesellschaften besitzen die Gläubiger im Prinzip die gleichen Informationsmöglichkeiten, die nach dem Aktiengesetz den Aktionären zustehen. Den Jahresabschluß können sie den Gesellschaftsblättern entnehmen, den ungekürzten Geschäftsbericht beim Handelsregister einsehen. Unternehmen, die die Größenmerkmale des Publizitätsgesetzes erfüllen,[2)] sind unabhängig von ihrer Rechtsform zu einer Mindestpublizität verpflichtet.

Unternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung haben nach den geltenden Vorschriften keine Publizitätsvorschriften zu erfüllen, die an dieser Rechtsform anknüpfen. Der Bilanzrichtlinienvorschlag der Europäischen Gemeinschaften sieht jedoch in diesem Punkt eine Angleichung zwischen den verschiedenen rechtlichen Organisationsformen der Kapitalgesellschaft vor: "Hin-

---

1) Auch die Zugehörigkeit zu bestimmten Branchen führt zu Publizitätspflichten, vgl. z.B. § 25a KWG, § 19 der Verordnung über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen vom 11.7.1973 in der Fassung vom 16.8.1976, BGBl. I S. 2388.

2) Vgl. § 1 Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen vom 15.8.1969, BGBl. I S. 1189, berichtigt 1970, BGBl. I S. 1113

sichtlich der Unterrichtung Dritter ist wegen der Beschränkung der Haftung der Gesellschafter grundsätzlich die gleiche Offenlegung erforderlich wie bei der Aktiengesellschaft."[1)]

Die durch Arbeitsvertrag mit dem Unternehmen verbundenen Mitarbeiter haben ebenfalls ein Interesse daran, über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens informiert zu werden. Als Gründe hierfür sind die Sicherheit des Arbeitsplatzes sowie gegebenenfalls geschlossene Erfolgsbeteiligungsvereinbarungen zu nennen. Die Information der Arbeitnehmer erfolgt je nach der gewählten Rechtsform auf zwei Ebenen.

In Unternehmen, die in der Regel mehr als einhundert Arbeitnehmer ständig beschäftigen, ist unabhängig von der Rechtsform ein Wirtschaftsausschuß zu bilden, dessen Aufgabe darin besteht, mit der Unternehmensleitung wirtschaftliche Angelegenheiten zu beraten und den Betriebsrat zu unterrichten.[2)] Der Wirtschaftsausschuß muß rechtzeitig unter Vorlage der erforderlichen Unterlagen informiert werden, soweit dem nicht die Wahrung von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen entgegensteht.[3)] Direkte schriftliche Informationen über die wirtschaftliche Lage und Entwicklung des Unternehmens erhält der einzelne Arbeitnehmer in Unternehmen mit in der Regel mehr als 1.000 Beschäftigten mindestens vierteljährlich von der Unternehmensleitung. Bei weniger als 1.000 Beschäftigten kann

---

1) Geänderter Vorschlag einer vierten Richtlinie zur Koordinierung der nationalen Gesetzgebungen hinsichtlich des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaften (von der Kommission dem Rat am 26. Februar 1974 vorgelegt), Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 6/74, S. 13. Der Vorschlag differenziert zwischen der Unterrichtung von Gesellschaftern und der Unterrichtung Dritter, zu denen insbesondere die Gläubiger zu zählen sind.

2) Vgl. § 106 Abs. 1 BetrVerfG

3) Vgl. § 106 Abs. 2 BetrVerfG

die Unterrichtung mündlich erfolgen.[1] Daneben besteht für die Unternehmensleitung die Verpflichtung, mindestens einmal jährlich auf einer Betriebsversammlung über die wirtschaftliche Lage und Entwicklung des Unternehmens zu berichten.[2]

In Unternehmen, die der Mitbestimmung unterliegen,[3] sind außerdem Arbeitnehmer im Aufsichtsrat vertreten. Da dieser als Kontrollorgan die Geschäftsführung zu überwachen hat,[4] obliegt dem Vorstand gegenüber dem Aufsichtsrat eine genau geregelte Berichtspflicht, die nach den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft auszuüben ist.[5]

Ein besonderes Interesse an Informationen über die wirtschaftliche Entwicklung der Unternehmen zeigt auch der Staat. In diesem Zusammenhang kommt der Steuererhebung überragende Bedeutung zu. Dies zeigt sich darin, daß den Finanzbehörden spezielle Überwachungsbefugnisse eingeräumt werden.[6]

Bei Vorlage bestimmter Merkmale wird auch solchen Personen, die in keiner rechtlichen Beziehung zum Unternehmen stehen, ein Recht auf Information über die wirtschaftliche Lage eingräumt. Die Verpflichtung zur öffentlichen Rechnungslegung wird mit dem gesamtwirtschaftlichen Interesse begründet. In den Erläuterungen zum Entwurf

---

1) Vgl. § 110 BetrVerfG

2) Vgl. § 43 Abs. 2 BetrVerfG

3) Vgl. Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer vom 4.5.1976, BGBl. I S. 1153; Gesetz über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie vom 21. Mai 1951, BGBl. I S. 347; Gesetz zur Ergänzung des Gesetzes über die Mitbestimmung der Arbeitnehmer in den Aufsichtsräten und Vorständen der Unternehmen des Bergbaus und der Eisen und Stahl erzeugenden Industrie vom 7.8.1956, BGBl. S. 707; § 76 BetrVerfG vom 11.10.1952, BGBl. I S. 681

4) Vgl. § 111 Abs. 1 AktG

5) Vgl. § 90 AktG

6) Vgl. S. 31

eines Aktiengesetzes von 1930 heißt es, daß in Aktiengesellschaften "Volksvermögen in so gewaltigem Maße zusammengeballt (ist), daß das Volk als ganzes ein dringendes berechtigtes Interesse daran hat, über das Ergebnis der Verwaltung soweit unterrichtet zu werden, als es das Wohl des Unternehmens gestattet."[1] Die Verpflichtung zur öffentlichen Rechnungslegung richtet sich in der Bundesrepublik Deutschland nach der Rechtsform der Gesellschaft (Aktiengesellschaften),[2] nach der Zugehörigkeit zu bestimmten Branchen (Kreditinstitute, Versicherungen) sowie der Größe der Gesellschaft (Publizitätsgesetz).

Der vorangegangene Überblick zeigt, daß erstens die verschiedensten Gruppen ein Interesse an Informationen über das Unternehmensgeschehen haben und zweitens der Gesetzgeber den Informationswünschen in unterschiedlicher Weise Rechnung trägt.

Es wurde bisher nicht ausdrücklich erwähnt, daß von einheitlichen Informationswünschen der Beteiligten nicht ausgegangen werden kann. Vielmehr können zwischen den einzelnen Gruppen und auch innerhalb einer Gruppe[3] aufgrund einander widersprechender Zielsetzungen Konflikte

---

1) Vgl. Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst erläuternden Bemerkungen, veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium, Berlin 1930, S. 94

2) Wie bereits im Entwurf eines Aktiengesetzes von 1930 zeigt sich auch hier die Vorstellung, daß die Aktiengesellschaft die typische rechtliche Organisationsform eines Großunternehmens ist. Vgl. auch Bericht des Ausschusses II des Deutschen Juristentages in: Untersuchungen zur Reform des Unternehmensrechts, Teil 1, Tübingen 1955, S. 79

3) Die Einigung von einzelnen mit dem Unternehmen in einer Beziehung stehenden Personen auf eine einheitliche Zielfunktion führt zu sog. "sub-coalitions" (z.B. Manager, Mitarbeiter, Eigenkapitalgeber, Gläubiger, Lieferanten). Vgl. Bidlingmaier, J., Zur Zielbildung in Unternehmungsorganisationen, ZfbF 1967, S. 254

entstehen, "d.h. nicht alle Informationswünsche (positive und negative) können gleichzeitig befriedigt werden."[1)]

Dieses Problem gewinnt besondere Bedeutung im Hinblick auf das nach wie vor wichtigste Informationsinstrument, das den Unternehmensbeteiligten zur Verfügung steht, nämlich den aus der Buchführung abgeleiteten Jahresabschluß und den ihn gegebenenfalls ergänzenden Geschäftsbericht. Von der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes erhoffen sich die am Unternehmen interessierten Personen Informationen, um früher unter Unsicherheit getroffene Entscheidungen an ihrem Beitrag zur Zielerreichung bestätigt zu finden oder revidieren zu können.[2)]

Aus der Sicht der Unternehmensbeteiligten muß der Jahresabschluß so gestaltet sein, daß diesem "Informationsspeicher"[3)] die zur Überprüfung des Zielerreichungsgrades notwendigen Informationen auch entnommen werden können. Mit anderen Worten: der Zweck, der mit der Aufstellung eines Jahresabschlusses verfolgt wird, hängt von der Zielvorstellung desjenigen ab, an den er gerichtet ist. Wegen der teils unterschiedlichen und sich widersprechenden Informationsansprüche an den Jahresabschluß ist es nicht

---

1) Egner, H., Bilanzen, München 1974, S. 38; vgl. auch Bieg, H., Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz. Die derzeitige und mögliche bilanzielle Behandlung beiderseits noch nicht erfüllter synallagmatischer Verträge unter besonderer Berücksichtigung der Interessen der Bilanzadressaten, Frankfurt a.M. und Bern 1977, S. 85

2) Vgl. Egner, H., a.a.O., S. 3

3) Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314, vgl. auch Gutenberg, E., Bilanztheorie und Bilanzrecht, ZfB 1965, S. 13

möglich, hier ein allgemeines Optimum zu erzielen.[1)2)] Die Aufstellung von Rechnungslegungsnormen erfordert daher, Entscheidungen über die Vorrangigkeit von Informationsbedürfnissen zu treffen, ohne damit Interessengegensätze lösen zu können.[3)]

Der Gesetzgeber hat - wie dargelegt wurde - die Informationsverteilung an die am Unternehmen interessierten Personen in unterschiedlicher Weise geregelt. Die Festlegung von Verfahren zur Sammlung und Abgabe von Informationen allein ist nicht ausreichend, um sicherzustellen, daß die Adressaten des Jahresabschlusses den ihn übermittelten Informationen vertrauen können.

Die besten Möglichkeiten, sich zu informieren, haben diejenigen Koalitionsteilnehmer, die die unternehmerischen Entscheidungen treffen oder in starkem Maße beeinflussen können. Sie werden auch als interne Koalitionsteilnehmer bezeichnet.[4)] Die externen Koalitionsteilnehmer,

---

1) Vgl. Schildbach, Th., Der Bilanzgewinn in Unternehmungen mit mehr als einem Beteiligten, BFuP 1972, S. 240

2) Stützel vertritt die Ansicht, daß man "für verschiedene Zwecke entsprechend verschiedenartige Bilanzen entwickeln (muß), Zahlenzusammenstellungen, die sich nicht nur hinsichtlich der überhaupt aufzunehmenden Gegenstände und hinsichtlich der Gliederung, sondern auch im Hinblick auf die Bewertung gegebener Gegenstände voneinander unterscheiden." Stützel, W., Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, ZfB 1966, S. 785

3) Vgl. Bieg, H., a.a.O., S. 85

4) Interne Koalitionsteilnehmer haben einen unbeschränkten Zugang zu allen betrieblichen Informationen, während externe Koalitionsteilnehmer lediglich über die von der Unternehmensleitung freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften abgegebenen Informationen verfügen. Vgl. dazu Coenenberg, A. G., Beurteilungskriterien unternehmungsexterner Informationssysteme, in: Managment-Informationssysteme. Eine Herausforderung an Forschung und Entwicklung, hrsg. von E. Grochla und N. Szyperski, Wiesbaden 1971, S. 737

die von außen versuchen, auf die Entscheidungen Einfluß zu nehmen, sind hingegen auf die Informationen angewiesen, die sie von den internen Koalitionsteilnehmern erhalten. Da die Ziele der internen Koalitionsteilnehmer mit denen der externen Koalitionsteilnehmer nicht übereinstimmen müssen, besteht die Gefahr der Manipulation von Informationen. In diesem Fall werden die Reaktionsmöglichkeiten der externen Koalitionsteilnehmer auf Entscheidungen der internen Koalitionsteilnehmer eingeengt. Durch Manipulation von Informationen können diejenigen, die sie vornehmen, ihr Entscheidungsfeld[1] zuungunsten desjenigen der Informationsempfänger ausdennen.

Diese Gefahr versucht der Gesetzgeber dadurch zu bannen, daß er im Interesse externer Koalitionsteilnehmer in den Fällen, in denen er eine Rechnungslegungspublizität vorschreibt, auch eine Prüfung durch unabhängige Prüfer verlangt.[2] In der "Einrichtung der Pflichtprüfung liegt wohl die stärkste Sicherung für die Einhaltung der Publizitätsvorschriften."[3] Nach einhelliger Meinung hat die Rechnungslegungspublizität nur dann einen Sinn, wenn

---

1) Unter einem Entscheidungsfeld ist die Menge der sich gegenseitig ausschließenden Handlungsalternativen zu verstehen. Vgl.Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962, S. 93 ff.; Hax, H., Bewertungsprobleme bei der Formulierung von Zielfunktion für Entscheidungsmodelle, ZfbF 1967, S. 751; Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 527

2) Vgl. z.B. §§ 162, 164 u. 177 AktG; §§ 33 Abs. 3, 53 u. 54 GenG; §§ 6, 10, 14 u. 15 PublG. Nach § 42a GmbHG kann eine Pflichtprüfung vorgeschrieben werden. Davon ist aber nur bei Kreditinstituten in der Rechtsform der GmbH Gebrauch gemacht worden. Diese unterliegen heute gem. §§ 25a und 27 KWG der Pflichtprüfung. Eine Prüfungspflicht für Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann sich ferner nach § 65 Bundeshaushaltordnung vom 19.8.1969, BGBl. I S. 1284, geändert am 23.12.1971, BGBl. I S. 2133 und nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19.8.1969, BGBl. I S. 1273, zuletzt geändert am 21.12.1974, BGBl. I S. 3656, ergeben.

3) Quassowski, L., a.a.O., S. 424

die Abschlüsse zuvor geprüft wurden.[1)]

Eine Prüfung von Jahresabschlüssen hat aber nicht nur im Zusammenhang mit Publizitätspflichten Bedeutung.[2)] Diejenigen Unternehmensbeteiligten, die erfolgsabhängige Ansprüche auf Zahlungen aus dem Unternehmen geltend machen können,[3)] müssen sicher sein, daß die Vorschriften zur Ermittlung des Erfolges von der Unternehmensleitung eingehalten werden. Zu denken ist hier an die Eigenkapitalgeber, an Arbeitnehmer und Unternehmensleitung, wenn sie am Erfolg des Unternehmens partizipieren, und an den Fiskus.[4)]

Umgekehrt können Koalitionsteilnehmer auch ein Interesse an einem möglichst geringen Gewinnausweis zeigen, weil dann entsprechend mehr finanzielle Mittel an das Unternehmen gebunden werden.[5)] Vor allem die Gläubiger

---

1) Vgl. z.B. Rittner, F., Rechnungslegung und Publizität, in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 144 und die dort angegebene Literatur; Richter, M., a.a.O., S. 93; v. Caemmerer, E., Publizitätsinteressen der Öffentlichkeit und Gesellschaftsrecht, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, hrsg. von C.H. Barz u.a., Frankfurt a.M. 1962, S. 173, vertritt zurecht die Ansicht, daß die Publizität des Jahresabschlusses ohne Pflichtprüfung "eher schädlich wäre."

2) Vgl. Bieg, H., a.a.O., S. 84

3) Das Interesse der Koalitionsteilnehmer an erfolgsabhängigen Zahlungen und an ihrer Ermittlung bezeichnet Egner als "Zahlungsbemessungsinteresse". Vgl. Egner, H., a.a.O., S. 12. "Positive Zahlungsbemessungsinteressen" bestehen bei einem Interesse eines Koalitionsteilnehmers an möglichst hohen Zahlungen für sich oder seine Gruppe, "negative Zahlungsbemessungsinteressen" bei einem Interesse an der Beschränkung der Zahlungen an andere Gruppen auf einen die eigenen Interessen nicht beeinträchtigenden Betrag. Vgl. Egner, H., a.a.O., S. 57

4) Zur Bedeutung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung für den Fiskus vgl. Kuhn, H., Die Bedeutung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung für die Besteuerung der Unternehmung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, hrsg. von K. Mellerowicz und J. Bankmann, Stuttgart 1966, S. 182 ff.

5) Zum Einsatz des bilanzpolitischen Instrumentariums für diesen Zweck vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 577 ff.

haben ein Interesse daran, daß keine zu hohen Ausschüttungen an die Eigenkapitalgeber erfolgen. Besonders gefährdet sind die Gläubiger solcher Unternehmen, die kraft der gewählten Rechtsform als juristische Person nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen haften. Für diese Fälle hat der Gesetzgeber besondere Schutzvorschriften erlassen, die erstens verbieten, Gesellschaftern ohne weiteres Einlagen zurückzugewähren,[1] und zweitens den Ansatz und die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Bilanz vorschreiben.[2]

Es darf nicht übersehen werden, daß mit Publizität und Pflichtprüfung nicht alle Probleme gelöst sind, die sich aus den unterschiedlichen Möglichkeiten der Informationsbeschaffung von internen und externen Koalitionsteilnehmern ergeben, denn der Gesetzgeber legt nur die Art und den Mindestumfang an geprüften Informationen fest. Dadurch kann der Informationsvorsprung[3] der internen Koalitionsteilnehmer in qualitativer, quantitativer und zeitlicher Hinsicht nicht beseitigt werden.[4]

Das Problem des Insiderwissens und seiner Ausnutzung stellt sich in mehrfacher Hinsicht. In der Regel wird der Sachverhalt, daß einzelne Personen Informationsvorsprünge mißbräuchlich zu ihrem Vorteil nutzen, unter dem Aspekt des Börsenhandels und des Aktionärsschutzes

---

1) Vgl. § 57 AktG; § 30 GmbHG; §§ 19 und 20 GenG

2) Vgl. §§ 149 ff. AktG; § 42 GmbHG; §§ 33 ff. GenG

3) Zum Wertzuwachs einer Entscheidung aufgrund verbesserten Informationsstandes vgl. Albach, H., Informationswert, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 722; Stigler, G.J., The Economics of Information, Journal of Political Economy 1961, S. 213 ff.

4) Vgl. Moxter, A., Publizität und Rechnungswesen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von E. Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 1481

diskutiert.[1)]

In der Vergangenheit hat sich mehrfach gezeigt, daß Personen, die durch ihre Tätigkeit in oder für Aktiengesellschaften die für die Kursbildung relevanten Kenntnisse früher als andere Aktionäre erhielten, diese zum eigenen Vorteil ausnutzten, indem sie sich entweder von ihren Aktien trennten oder ihren Bestand erhöhten, bevor die Informationen allen zugänglich waren.[2)] In der Bundesrepublik Deutschland haben sich die beteiligten Kreise auf eine freiwillige Regelung des Insider-Problems ge-

---

1) Vgl. z.B. die umfassende Monographie von Hopt, K.J., Will, M.R., Europäisches Insiderrecht. Einführende Untersuchung - Ausgewählte Materialien, Stuttgart 1973; Pfisterer, U., Machtmißbrauch im Wertpapierhandel durch Insider, Tübingen 1976; Ballwieser, W., Insiderrecht und positive Aktienkurstheorie, ZfbF 1976, S. 231 ff.; Schmidt, H., Börsenorganisation zum Schutze der Anleger, Tübingen 1970

2) Besondere Aufmerksamkeit erregte in der Bundesrepublik Deutschland 1973 der Fall August-Thyssen-Hütte AG/Rheinstahl AG, der dadurch entstand, daß sich die Börsengeschäfte in Rheinstahl-Aktien zu einem Zeitpunkt auffällig massiert hatten, als die beiden Unternehmen Verhandlungen über das Kaufangebot von Thyssen für Rheinstahl-Aktien führten. Die anschließend gebildete Prüfungskommission untersuchte 160 Fälle, ohne aber Verstöße gegen die Insider-Empfehlungen feststellen zu können. Vgl. FAZ vom 9.11.1973; mit zwei beispielhaften Entscheidungen und den Tatbeständen DB 1973, S. 2288 ff.

einigt, deren Zweckmäßigkeit allerdings umstritten ist.[1)2)]

Neben den Aktionären können auch andere Koalitionsteilnehmer durch das Ausnutzen von Insiderwissen gefährdet sein. Hier ist besonders an das Verhältnis von Eigenkapitalgebern zu Gläubigern und auch an das Verhältnis von gut informierten Großgläubigern - insbesondere Kreditinstituten - zu kleineren Gläubigern zu denken. So wurden nach dem spektakulärsten Bankzusammenbruch der Nachkriegszeit Vorwürfe dahin laut, daß einige große Gläubiger aufgrund von Vorausinformationen teils Wochen und Monate, teils nur Tage, bevor dem Bankhaus Herstatt KGaA die Lizenz entzogen wurde, ihre Engagements lösen konnten.[3)]

Während die Konkursordnung die Gläubiger davor schützt, daß das zu ihrer Befriedigung erforderliche Gesellschaftsvermögen durch die Eigenkapitalgeber bzw. die Unterneh-

---

1) Vgl. Insiderhandels-Richtlinien vom 1. Juli 1976, abgedruckt in: Bruns, G., Rodrian, H., Wertpapier und Börse (Loseblatt), Berlin 1971, Stand Aug. 1977

2) Zu der lebhaften Diskussion freiwillige versus gesetzliche Regelung des Insider-Problems vgl. z.B. Empfehlungen der Börsensachverständigenkommission beim Bundeswirtschaftsministerium zur Lösung der sogenannten Insider-Probleme, ZGesKW 1970, Sonderveröffentlichung zu Heft 24; Beyer-Fehling, H., Die neuen Insider-Regeln, ZGesKW 1970, S. 1112 ff.; Bitz, M., Das Insider-Problem und die Empfehlungen der Börsenreformkommission, Blätter für Genossenschaftswesen 1970, S. 409 ff.; Bremer, H., Die Insider-Regeln, AG 1971, S. 55 f.; Hölzler, H., Hoffmann, H., Schützen die Insider-Vorschriften den Insider?, ZGesKW 1975, S. 310 ff.; Zahn, J., Probleme und Reform der deutschen Börsen. Rechtliche und kapitalmarktmäßige Betrachtungen, AG 1975, S. 169 ff., hier S. 174; Coing, H., Company Insiders and the Public. Bericht über eine internationale Tagung zum Insiderhandel mit Wertpapieren in London (3./4. April 1975), AG 1975, S. 120 ff.; Bremer, H., Die Neufassung der Insider-Bestimmungen, AG 1976, S. 10 ff.

3) Vgl. Hopt, K.J., Der Kapitalanlegerschutz im Recht der Banken, München 1975, S. 3

mensleitung diesem Zweck entzogen wird,[1] können kleinere Gläubiger keine Rechtsansprüche geltend machen, wenn es ein Großgläubiger versteht, seine Forderungen aufgrund besserer Informationen und Verhandlungspositionen entsprechend abzusichern.

Wenn auch eine Pflichtprüfung das zuletzt erwähnte Problem des Ausnutzens von Insiderwissen nicht zu lösen vermag, so verbessert sie - die korrekte Durchführung unterstellt - doch die Position der kleinen Gläubiger. Die Unternehmensleitung vermag in diesen Fällen - sei es trotz angedrohter Strafen in der Hoffnung auf eine Wendung zum Guten oder in der Absicht persönlicher Bereicherung - den Schritt zum Konkursrichter nicht über den nächsten Termin der Bilanzaufstellung[2] hinauszuzögern,

---

1) Vgl. z.B. §§ 29 ff. (Anfechtung) KO vom 10. Febr. 1877 in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Mai 1898, RGBl. S. 612. Außerdem ist die Verletzung der Pflicht, bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung den Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens oder des gerichtlichen Vergleichsverfahrens zu stellen, in § 401 Abs. 1 Nr. 2 AktG, § 84 GmbHG, § 148 GenG, §§ 130b und 177a HGB unter Strafandrohung gestellt. Sie geht bei Vorsatz auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe, bei Fahrlässigkeit auf Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder Geldstrafe. Zur neueren Rechtsentwicklung vgl. Deutler, K.-F., Änderung handels- und konkursrechtlicher Vorschriften durch das Erste Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, GmbH-Rdsch. 1977, S. 36 ff.

2) Dies gilt zur Zeit nur für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für solche Personengesellschaften, deren Komplementäre nur juristische Personen sind, da hier die Überschuldung ein Konkursgrund ist. Vgl. § 209 Abs. 1 Satz 3 KO; §§ 130a und 177a HGB. Für die anderen Personengesellschaften und Einzelunternehmen ist nur die Zahlungsunfähigkeit Konkursgrund. Eine Pflichtprüfung mit der Absicht, den Gläubigerschutz zu verbessern, würde also voraussetzen, daß auch reine Personenunternehmen ein Mindeskapital ausweisen, das vor Rückzahlung an die Eigenkapitalgeber geschützt ist. Zu diesem Problem vgl. Egner, H., a.a.O., S. 75 f.

was zu weiteren Verlusten der nicht gesicherten Gläubiger führen kann.

Hieraus kann jedoch nicht ohne weiteres der Schluß gezogen werden, daß aus Gläubigerschutzgründen grundsätzlich die Pflichtprüfung und eine Mindestpublizität von Unternehmen gleich welcher Rechtsform angebracht sei. Die Gläubiger stellen nur eine Gruppe von Koalitionsteilnehmern dar. Eine Änderung der Publizitäts- und Prüfungsvorschriften ist aber nur nach Abwägung mit den schutzwürdigen Interessen anderer Gruppen möglich.[1] Auf dieses Problem wird noch im Zusammenhang mit der geplanten Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung eingegangen.

1) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre, Wiesbaden 1974, S. 399

b) Merkmale und Einteilungskriterien betriebswirtschaftlicher Prüfungen

Derjenige, der überprüfen möchte, inwieweit er seine gesetzten Ziele erreicht hat, wird das tatsächliche Ergebnis mit seinen Zielvorstellungen, die sich in einem Plan niedergeschlagen haben, vergleichen. Dazu benötigt er ein bestimmtes Wissen darüber, zu welchen Ergebnissen die Ausführung seiner Entscheidungen in der Realität geführt hat und welche weiteren Entscheidungen notwendig werden. Dieses durch seine Zweckorientierung charakterisierte Wissen bezeichnet man als Information.[1)]

Informationen sind die Voraussetzung für jeden von Menschen auszuführenden Steuerungsprozeß. Die Größe und Kompliziertheit von Unternehmungsprozessen erfordert vielfach die Delegation[2)] von Anordnungs- und Entscheidungsbefugnissen.[3)] Die Übertragung des Rechtes, nach bestimmten Regeln Entscheidungen treffen zu dürfen, korrespondiert mit der Verpflichtung der nachgeordneten Stelle, Rechenschaft über die Ausübung der Entscheidungsbefugnis zu legen, und mit der Verpflichtung der dele-

---

1) Vgl. Wittmann, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959, S. 14; ders. Information, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. v. E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 699; Berthel, J., Information, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 2, Stuttgart 1975, Sp. 1866; Kosiol, E., Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbek b. Hamburg 1966 (Nachdruck 1970), S. 162 f.; Heinen, E., Einführung ..., a.a.O., S. 60

2) Vgl. Bleicher, K., Zentralisation und Dezentralisation von Aufgaben in der Organisation der Unternehmungen, Berlin 1966, S. 44 ff.; Ulrich, H., Delegation, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 433 ff.

3) Bei Unternehmen in der rechtlichen Organisationsform der AG, der GmbH und der Genossenschaft ist eine Delegation von Führungsentscheidungen von den Eigenkapitalgebern auf bestimmte Organe der Gesellschaften unausweichlich und daher in den betreffenden Gesetzen vorgesehen. Vgl. dazu §§ 76 ff. AktG; §§ 35 ff. GmbHG; §§ 24 ff. GenG

gierenden Stelle, zu überprüfen, ob die Entscheidungsregeln und die Zielvorgaben beachtet wurden.[1)]

Die Schwierigkeit der Überprüfung liegt darin, daß der Informationsempfänger, der den Bericht der Entscheidungsstelle erhält, sich in der Regel nicht von der Vollständigkeit und der Richtigkeit der empfangenen Informationen selbst überzeugen kann. Dies gilt sowohl für den dispositiven Faktor im Rahmen seiner Überwachungsaufgabe als auch für die Unternehmensbeteiligten, die Informationen über das Unternehmen auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis erhalten.

Je spärlicher die eigenen Überprüfungsmöglichkeiten[2)] sind, desto größer ist das Risiko der Koalitionsteilnehmer, ihre Entscheidungen auf der Grundlage entweder unabsichtlich fehlerhafter oder z.B. infolge möglicher Interessenkonflikte bewußt manipulierter Informationen zu treffen. Informationen stellen in den Augen ihrer Empfänger zunächst unbewiesene Behauptungen dar.[3)] Um mögliche Zweifel der Informationsempfänger an der Verläßlichkeit der Informationen zu beseitigen, ergänzt man die abgegebenen Informationen vielfach durch eine besondere Information: dem Urteil eines Prüfers, für das dieser verantwortlich ist. Die Verantwortung des Prüfers bewirkt, daß die Informationsempfänger nicht selbst geprüfte Informationen ihren Entscheidungen zugrunde legen.[4)]

---

1) Vgl. Gutenberg, E., a.a.O., S. 247

2) Dies zeigt sich z.B. am Vergleich der rechtlichen Befugnisse eines Kommanditisten und der eines Kleinaktionärs.

3) Vgl. Hagest, J., Zur Logik der prüferischen Überzeugungsbildung bei Jahresabschlußprüfungen, Diss. München 1975, S. 11

4) Vgl. Wüstemann, G., Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlußprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, Frankfurt a.M. und Zürich 1975, S. 24 f.

Die Prüfung erhöht den Wert der empfangenen Informationen, da sich die Entscheidungsgrundlage verbessert.[1)]

Die Aufgabe eines Prüfers besteht einfach ausgedrückt darin, das zu tun, was der Informationsempfänger selbst tun würde, wenn er dazu in der Lage wäre: Er übt "eine planmäßige Kritik ausgeführter Arbeitshandlungen irgendwelcher Art im Sinne einer vollständigen oder teilweisen Arbeitswiederholung."[2)] Das Ergebnis dieser Tätigkeit, bei der Soll-Ist-Vergleiche[3)] vorgenommen werden, schlägt sich im Urteil des Prüfers nieder, das er in Form des Prüfungsberichtes und/oder zusammengefaßt in einem Bestätigungsvermerk[4)] den Informationsempfängern zukommen läßt.

---

1) Vgl. Franke, G., Laux, H., Der Wert der betrieblichen Informationen für Aktionäre, NB 1970, Heft 7, S. 4; Hagest, J., a.a.O., S. 11; Will, H.J., Prüfungssysteme, WPg 1973, S. 174

2) Vgl. Gerstner, P., Revisionstechnik. Handbuch für kaufmännische und behördliche Buch-, Betriebs- und Bilanzprüfung, 6. Aufl., Berlin und Leipzig 1940, S. 4

3) Die Präzisierung des sehr weiten Prüfungsbegriffs von Gerstner durch den Hinweis, daß es sich bei der Prüfung um einen Vergleich zwischen einem Soll- und einem Istobjekt handeln muß, der zu einem Urteil über die Sollentsprechung führen soll, nahm Loitlsberger vor. Vgl. Loitlsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, in: Grundlagen der Buchprüfung, Bd. I der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der Hochschule für Welthandel, Wien, hrsg. von L.L. Illetschko, Wien 1953, S. 29

4) Nach § 166 AktG haben die aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfer einen schriftlichen Prüfungsbericht zu verfassen und unterzeichnet dem Vorstand vorzulegen. Außerdem ist nach § 167 AktG die durchgeführte Prüfung in einem Vermerk zum Jahresabschluß zu bestätigen. Wird der vorgeschriebene Vermerk eingeschränkt oder versagt, so ist dieser Maßnahme auch eine Informationswirkung beizumessen. Nach Eingang des Prüfungsberichtes ist dieser vom Vorstand zusammen mit dem Jahresabschluß und dem Geschäftsbericht dem Aufsichtsrat vorzulegen (§ 170 AktG). Den Aktionären - mit Ausnahme solcher, die dem Aufsichtsrat angehören - ist der Prüfungsbericht nicht zugänglich.

Die Abgabe des Prüferurteils stellt für den Informationsempfänger eine zusätzliche Information dar. Diese Zusatzinformation hat jedoch nur dann die gewünschte, den Wert der entscheidungsrelevanten Informationen erhöhende Wirkung, wenn der Informationsempfänger ihr vertrauen kann. Die wichtigsten Bestimmungsfaktoren der Vertrauenswürdigkeit eines Prüferurteils bestehen in der Prozeßunabhängigkeit des Prüfers, d.h. derjenige, der einen wirtschaftlichen Sachverhalt nach bestimmten Normen beurteilt, darf ihn nicht selbst herbeigeführt haben, sowie in seiner Sachverständigkeit.

Das Kriterium der Prozeßunabhängigkeit wird in der Literatur neben anderen Merkmalen dazu verwendet, um die Prüfung von der Kontrolle zu unterscheiden.[1] Kontrolle und Prüfung sind nach dieser Auffassung unterschiedliche Instrumente, die unter den Begriff der Überwachung subsumiert werden.[2] Da im Rahmen der in dieser Arbeit zu behandelnden Fragestellung die Erörterung der Diskussion um die Trennung der Begriffe "Prüfung" und "Kontrolle" als nicht notwendig angesehen wird, sei nur kurz auf die Gegenmeinung verwiesen. Da sowohl Prüfungen, d.h. von prozeßunabhängigen Personen durchgeführte Soll-Ist-Vergleiche mit dem Ziel der Urteilsbildung, als auch Kontrollen, d.h. von prozeßabhängigen Personen durchgeführte Überwachungsmaßnahmen, dazu dienen, Normabweichungen festzustellen und prophylaktisch zu wirken,[3] sich

---

1) Vgl. z.B. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen - Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, München 1972, S. 9; Bussmann, K.F., Die Prüfung der Unternehmungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1972, S. 32; Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, ZfbF 1970, S. 773

2) Vgl. Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 161; v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen ..., a.a.O., S. 5

3) Vgl. Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm ..., a.a.O., S. 773

erstens in ihrer Zielsetzung nicht unterscheiden und zweitens strukturell gleich sind, wird vorgeschlagen, die Begriffe "Prüfung" und "Kontrolle" synonym zu verwenden.[1)]

Ausgehend von den aufgezeigten Elementen wird in Anlehnung an die herrschende Meinung unter einer wirtschaftlichen Prüfung der Prozeß verstanden, bei der eine natürliche Person durch den Vergleich eines von ihr nicht selbst herbeigeführten Istobjekts mit einem Sollobjekt ein vertrauenswürdiges Urteil gewinnt und dieses in einer bestimmten Weise den Informationsempfängern zugänglich macht.[2)]

Der Prozeß der Prüfung ist somit dadurch gekennzeichnet, daß

1. eine sachverständige prozeßunabhängige Person tätig wird, indem sie
2. unter Beachtung von Normen die Prüfungsobjekte ermittelt:[3)]
   (a) das Istobjekt (Istzustand oder zu beurteilender Zustand),

---

1) Vgl. Bretzke, W.-R., Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, BFuP 1972, S. 253 ff. Zustimmend Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 141, der allerdings auf mögliche Sprachverwirrungen hinweist, die dadurch entstehen können, daß sich bestimmte Begriffe eingebürgert haben.

2) Zu dieser Definition der Prüfung vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 14; Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm ..., a.a.O., S. 774; v. Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. Aufl., München 1977, S. 1; Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1961, S. 27; Hagest, J., a.a.O., S. 7; Sieben, G., Bretzke, W.-R., Zur Typologie betriebswirtschaftlicher Prüfungssysteme, BFuP 1973, S. 625; Bussmann, K.F., a.a.O., S. 32; Goetzke, W., Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, BFuP 1976, S. 153 f.

3) Zur Ermittlung der Soll- und Istobjekte vgl. Egner, H., Zum wissenschaftlichen Programm ..., a.a.O., S. 775 ff.; Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 15 ff.; v. Wysocki, K., Grundlagen ..., a.a.O., S. 8 ff.

(b) das Sollobjekt (Vollkommenheits- oder Vergleichszustand),

3. einen unter Verwendung adäquater Prüfungsverfahren planvollen[1] Vergleich vornimmt,
4. sich ein Urteil über das Verhältnis von Ist- und Sollobjekt bildet und
5. das Urteil in einer für den Informationsempfänger verwendbaren Weise fixiert.[2]

Wirtschaftliche Prüfungen lassen sich nach verschiedenen Kriterien systematisieren. Auf die mögliche Einteilung wird im folgenden deshalb eingegangen, um zu zeigen, an welcher Art von Prüfungen die Angehörigen der steuerberatenden Berufe beteiligt werden wollen.

Als erstes Kriterium einer Systematik läßt sich der mit der Prüfung verfolgte Zweck verwenden.[3] Wie bereits erwähnt, wird geprüft, um Informationen den Charakter der einfachen Behauptung zu nehmen, sie glaubwürdig und dadurch für Entscheidungen verwendungsfähig zu machen. In diesem Fall handelt es sich also um eine Beglaubigungsprüfung.[4] Geprüft wird aber auch, um prophylaktisch zu wirken. Die Möglichkeit, daß Fehlver-

---

1) Für ein planvolles Vorgehen sprechen zwei Gründe: Erstens muß sichergestellt sein, daß sämtliche erforderlichen Prüfungshandlungen ergriffen werden. Zweitens ist auch die Durchführung einer Prüfung eine wirtschaftliche Handlung, die damit dem Wirtschaftlichkeitsprinzip unterliegt. Vgl. v. Wysocki, K., Grundlagen ..., a.a.O., S. 144 ff.; Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 14; Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 39 ff.

2) Zu dieser Aufteilung des Prüfungswesens vgl. auch Selchert, F.W., Zur Diskussion um das Erkenntnisobjekt des Betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, WiSt 1972, S. 104

3) Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 30

4) Bussmann wählt als Prüfungskategorien: 1. Ordnungsprüfungen; 2. Aufdeckungsprüfungen; 3. Institutionsprüfungen; 4. Situationsprüfungen. Vgl. Bussmann, K.F., a.a.O., S. 42. Die Einteilung von Loitlsberger wird deshalb vorgezogen, weil sie die grundsätzlichen Unterschiede besser hervorhebt.

halten entdeckt werden kann, soll zu einem normgerechten Verhalten führen. Eine Prüfung, die zu diesem Zweck durchgeführt wird, läßt sich als Verhütungsprüfung bezeichnen.[1] In der Praxis dienen Prüfungen vielfach sowohl dem Ziel, Informationen zu beglaubigen, als auch dem Ziel, prophylaktisch zu wirken. Schließlich können Prüfungen auch dem Zweck dienen, Abweichungen zwischen dem Ist- und dem Sollobjekt zu quantifizieren. Eine solche Quantifizierungsprüfung liegt beispielsweise vor, wenn ein Prüfer Verluste aus einem entgegen den betrieblichen Vorschriften nicht abgesicherten Devisentermingeschäft ermittelt oder das Ausmaß von Veruntreuungen aufdecken soll.

Als zweites Kriterium schlägt Loitlsberger[2] die innere Struktur der Prüfung vor. Nach der Anzahl der vorzunehmenden Soll-Ist-Vergleiche sind Prüfungen verschiedener Ordnung zu unterscheiden.[3] Die formelle Prüfung eines Buchungsbelegs, d.h. der Vergleich des vorgefundenen Belegs mit den Normen der Belegerstellung, ist danach eine Prüfung erster Ordnung. Tritt als weiteres Vergleichsobjekt der wirtschaftliche Sachverhalt hinzu, der zur Ausstellung des Beleges führte (materielle Prüfung),[4]

---

1) Zur prophylaktischen Wirkung von Prüfungen vgl. Peemöller, V.H., Interne Revision. Grundlegender Wegweiser, Herne, Berlin 1976, S. 15 f.

2) Vgl. Loitlsberger, E., Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 30

3) v. Wysocki unterscheidet zwischen einfachen und komplexen Prüfungen. Einfache Prüfungen sind solche, "die auf nur einem Vergleich zwischen einem Soll- und einem Istobjekt beruhen." Komplexe Prüfungen dagegen verlangen die Abgabe eines Urteils aufgrund einer Mehrzahl von Einzelvergleichen. Vgl. v. Wysocki, K., Grundlagen ..., a.a.O., S. 8 und S. 45

4) Zur Abgrenzung der formellen von der materiellen Prüfung vgl. Minz, W., Prüfungsmethoden, WPg 1960, S. 89; Goetzke, W., a.a.O., S. 162 ff.; Sieben, G., Formaltestat oder materielle Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 58; Bruns, J., Prüfungsobjekt und Prüfungsgang der externen Geschäftsführungsprüfung, Diss. Hamburg 1973, S. 101 ff.

so liegt bereits eine Prüfung zweiter Ordnung vor. Prüfungen zweiter Ordnung sind der typische Fall der aktienrechtlichen Pflichtprüfung und der steuerlichen Betriebsprüfung.[1] Soll überprüft werden, ob eine wirtschaftliche Entscheidung als vertretbar angesehen werden kann, muß ein weiterer Vergleich vorgenommen werden. Vergleichsobjekt ist der wirtschaftliche Sachverhalt, der sich unter Beachtung der relevanten Normen hätte einstellen müssen. Typische Fälle dieser Prüfung dritter Ordnung sind Geschäftsführungsprüfungen.[2]

Die Einteilung der Prüfungen in solche niederer und höherer Ordnung läßt den Kompliziertheitsgrad der Prüfungsprozesse deutlich werden. Dies ist deshalb bedeutsam, weil die Kompliziertheit der Prüfungsprozesse weitreichende Auswirkungen auf die notwendige Qualifikation der Prüfer hat.

Die wirtschaftlichen Prüfungen lassen sich noch weiter untergliedern. Als Systematisierungskriterien werden in der Literatur gewählt:

1. das Stadium des Unternehmenslebenszyklus, in dem die Prüfung durchgeführt wird.[3] Zu unterscheiden sind:
   (a) Aufbauprüfung (Gründungsprüfung[4]),
   (b) Ablaufprüfung (Jahresabschlußprüfung[5], Sonderprüfung[6], Prüfungen aufgrund besonderer Maßnahmen[7]),
   (c) Abbauprüfung (Liquidationsprüfung[8],

---

1) Vgl. Loitlsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, a.a.O., S. 43 f.

2) Vgl. z.B. § 53 GenG; § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz

3) Vgl. Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 48 f.

4) Vgl. z.B. §§ 33 ff. AktG

5) Vgl. z.B. §§ 162 ff. AktG

6) Vgl. z.B. §§ 258 ff. AktG

7) Vgl. z.B. § 209 Abs. 3 AktG

8) Vgl. z.B. § 270 Abs. 3 AktG

2. die Art des Anfalls der Prüfungen (periodische und aperiodische Prüfungen),
3. die Beziehung des Prüfers zum zu prüfenden Unternehmen[1] (interne und externe Prüfungen),
4. der Verpflichtungscharakter der Prüfungen[2] (gesetzlich vorgeschriebene, gesetzlich mögliche, vertraglich vereinbarte und freiwillige Prüfungen).

Die wichtigsten Kriterien zur Bestimmung der hier zu behandelnden Prüfungsart sind die Beziehung des Prüfers zum zu prüfenden Unternehmen und der Verpflichtungscharakter der Prüfungen.

Die interne Prüfung ist dadurch charakterisiert, daß zwischen dem Prüfer und dem zu prüfenden Unternehmen ein Arbeitsvertrag besteht. Der Prüfer ist vom dispositiven Faktor nicht unabhängig, sondern er hat im Gegenteil dessen Weisungen zu befolgen. Die interne Prüfung - gewöhnlich als interne Revision bezeichnet - dient der Unternehmensleitung als Überwachungsinstrument. Die Fixierung von Prüfungsnormen und die Übertragung der Prüfungsdurchführung auf für diese Tätigkeit ausschließlich zuständigen Mitarbeiter durch den dispositiven Faktor ist durch die Komplexität des unternehmerischen Steuerungsprozesses bedingt.[3]

Externe Prüfungen unterscheiden sich von den internen dadurch, daß der Prüfer nicht in dem zu prüfenden Unter-

---

1) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 139 f.; v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, a.a.O., S. ; Bussmann, K.F., a.a.O., S. 32 ff.; Goetzke, W., a.a.O., S. 158; Sieben, G., Bretzke, W.-R., a.a.O., S. 627

2) Vgl. Bussmann, K.F., a.a.O., S. 37 f.

3) Vgl. Theiß, E., Die interne Revision im Großbetrieb, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich, hrsg. von D. Pohmer, Berlin 1959, S. 115; Blohm, H., Brenneis, F.-J., Wegweiser für den Einsatz von interner und externer Revision, Berlin 1964, S. 11

nehmen angestellt ist.[1] Dieses Unterscheidungsmerkmal sagt nichts darüber aus, welcher Zweck mit der externen Prüfung verfolgt wird. Die Unternehmensleitung kann sich zur Ausübung ihrer Überwachungsfunktion an Stelle oder neben angestellten auch freier Prüfer bedienen. Der Hauptanwendungsbereich der externen Prüfung liegt aber dort, wo es um die Sicherung der Informations- und Zahlungsbemessungsinteressen der externen Koalitionsteilnehmer geht.[2] In diesem Fall ist das Instrument der internen Prüfung infolge der Abhängigkeit der Prüfer von der Unternehmensleitung nicht geeignet, den abgegebenen Informationen Glaubwürdigkeit zu verleihen.

Externe Prüfungen, die dem Schutz Außenstehender dienen, lassen sich weiter danach unterscheiden,[3] ob sie auf einer vertraglichen Vereinbarung (z.B. Gesellschafts- oder Kreditvertrag) beruhen, ob eine gesetzliche Prüfungspflicht besteht oder ob die Unternehmensleitung in gesetzlich festgelegten Fällen eine Prüfung auf Veranlassung eines Gesellschafters[4] oder einer Behörde[5] dulden muß.

---

1) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 139; Bussmann, K.F., a.a.O., S. 33. Das "Institute of Internal Auditors" verwendet einen weiteren Begriff der internen Revision, der auf die Überwachungstätigkeit im Unternehmen abstellt, das Kriterium der Prüferzugehörigkeit zum Unternehmen aber nicht verwendet. Vgl. Brink, V.Z., Cashin, J.A., Interne Revision, Berlin 1962, S. 12

2) Das Hauptanwendungsgebiet der externen Prüfung eignet sich nicht als Abgrenzungskriterium zur internen Prüfung, da eine solche Systematik nur einen Ausschnitt möglicher externer Prüfungen erfaßt. Diese enge Abgrenzung wählt Goetzke, W., a.a.O., S. 151

3) Vgl. Bussmann, K.F., a.a.O., S. 37 f.; Meyer, C.W., Betriebswirtschaftliches Revisionswesen und Unternehmungsführung, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich, hrsg. von D. Pohmer, Berlin 1959, S. 94

4) Vgl. z.B. die Ausführungen zum Überwachungsrecht des Kommanditisten auf S. 39 ; ferner § 258 AktG

5) Vgl. z.B. § 9 der Verordnung (PR Nr. 30/53) über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 21.11.1953 in der Fassung (PR 7/67) vom 12.12.1967, Bundesanzeiger 1967, Nr. 237, für Preisprüfungen; §§ 193 ff. AO für die steuerliche Betriebsprüfung; § 44 KWG für Prüfungen durch das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen.

Den gesetzlichen Vorschriften,[1] nach denen die Rechnungslegung bestimmter Unternehmen einer Pflichtprüfung zu unterwerfen ist, liegen unterschiedliche Motive des Gesetzgebers zugrunde. Es sind dies die Motive des öffentlichen Interesses an den Unternehmen, des Anteilseigner- und des Gläubigerschutzes sowie die gesamtwirtschaftliche Bedeutung bestimmter Branchen, die - wie im Falle des Kreditgewerbes - eine Schlüsselposition innerhalb der Gesamtwirtschaft einnehmen.

Das öffentliche Interesse an einer geprüften Rechnungslegung von Unternehmen wird vor allem als Rechtfertigungsgrund verwendet, wenn aufgrund der Unternehmensgröße wirtschaftliche Machtstellungen entstanden sind. Ein besonders gelagertes öffentliches Interesse an der geprüften Berichterstattung von Unternehmen besteht außerdem, wenn sich diese durch die Ausgabe von Beteiligungs- oder Forderungstiteln am Kapitalmarkt finanzieren. Die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes wird "weitgehend durch die Zuverlässigkeit der Rechnungslegung und der Berichterstattung der emittierenden Unternehmungen bestimmt."[2]

Mit der gewählten Rechtsform der Unternehmen werden insbesondere die Motive des Anteilseigner- (Aktionärs-) und des Gläubigerschutzes verbunden, da bei Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit erstens die Haftung auf

---

1) Vgl. die eingehende, auch geplante gesetzliche Vorschriften umfassende Übersicht bei K. v. Wysocki, Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfungswesen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 4615 ff.

2) Hax, K., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung im Ablauf der wirtschaftlichen Entwicklung, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft, 1890 - 1965, hrsg. von V. Muthesius, Frankfurt a.M. o.J. (1965), S. 111

das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, zweitens der einzelne Eigenkapitalgeber vielfach die Geschäftsführung nicht wirksam überwachen kann und drittens auch institutionelle Aufsichtsorgane der Unternehmen mit ihrer Aufgabe häufig überfordert sind.[1)2)]

Für die Prüfung der Aktiengesellschaft durch den Aufsichtsrat[3)] spielt daher der von den sachverständigen Prüfern erstellte Prüfungsbericht eine besondere Rolle, da er als Grundlage der Prüfung durch dieses institutionelle Aufsichtsgremium anzusehen ist.[4)]

---

1) Zur Überwachung durch den Aufsichtsrat vgl. Gutenberg, E., Funktionswandel des Aufsichtsrats, ZfB 1970, Ergänzungsheft, S. 1 ff.; Prühs, H., Der Aufsichtsrat als Leitungsorgan, BFuP 1972, S. 359 ff.; Biener, H., Die Überwachung der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat, BFuP 1977, S. 489 ff.; Hax, K., Zur Funktionsfähigkeit des Aufsichtsrats der Aktiengesellschaft, BFuP 1977, S. 503 ff.

2) So auch v. Wysocki, K., Wirtschaftsprüfung ..., a.a.O., Sp. 4607. In Gadow, W., Heinichen, E., Aktiengesetz. Kommentar, Berlin 1939, heißt es in der Vorbemerkung zu § 135 AktG 1937 (Prüfung des Jahresabschlusses): "Die Überwachungspflicht des Aufsichtsrats mußte sich bei Großunternehmen hinsichtlich der Aufstellung der Bilanz als unwirksam erweisen ..." Auf den oftmals nicht ausreichenden Sachverstand von Aufsichtsratmitgliedern weist auch Goudeket hin. Vgl. Goudeket, A., Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, Journal UEC 1968, S. 68; vgl. auch Wiethölter, R., Interessen und Organisation der Aktiengesellschaft im amerikanischen und deutschen Recht, Karlsruhe 1961, S. 270 ff.; Potthoff, E., Dreigliedrige Überwachung der Geschäftsführung, DB 1976, S. 1778; Schuler, K., Die Abgrenzung der Funktionen von Aufsichtsart und Abschlußprüfer von Aktiengesellschaften, DB 1974, S. 1849 f.; Wittmann, W., Zur Frage von Führung und Aufsicht in Unternehmungen, ZfbF 1976, S. 656 f.

3) Vgl. §§ 170 und 1971 AktG

4) Vgl. Aktiengesetz. Großkommentar, 3. Aufl., bearb. von C.H. Barz u.a. , Berlin 1970, Einleitung zu § 162 AktG, Anm. 4; Goetzke, W., a.a.O., S. 173; Semler, J., Schwerpunkte der Unternehmensaufsicht durch den Aufsichtsrat - Öffentlichkeitsvorstellung, Gesetzesvorgabe und Alltagsanforderung, BFuP 1977, S. 534; Kropff, B., a.a.O., S. 278

Die externen Prüfungen lassen sich ebenso wie die internen weiter danach gliedern, ob sie in regelmäßigen Abständen wiederholt werden (periodische Prüfungen) oder fallweise vorgenommen werden. Bei den Prüfungen, deren Gegenstand der Jahresabschluß, der Geschäftsbericht und der Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht) ist, handelt es sich um regelmäßig wiederkehrende, also periodische Prüfungen.

Die geplanten Änderungen der auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung anzuwendenden Rechtsvorschriften lassen deutlich die Tendenz erkennen, eine weitgehende Angleichung zum Aktienrecht vorzunehmen. Dies zeigt sich vor allem auch in den Vorschriften zur Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften, die in den Gremien der Europäischen Gemeinschaften entwickelt wurden. Lediglich bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterhalb einer gewissen - lange umstrittenen - Größenordnung sind Abweichungen vorgesehen.[1)]

Für die Fragestellung dieser Arbeit sind aus dem Komplex der Rechnungslegung die Vorschriften über die Prüfungspflicht von Bedeutung. Analog zur aktienrechtlichen Praxis wird eine Pflichtprüfung verlangt, die sich auf den Jahresabschluß und den dann auch von Gesellschaften mit beschränkter Haftung aufzustellenden Geschäftsbericht erstreckt. Wie bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung nach den geltenden Vorschriften handelt es sich bei der geplanten Jahresabschlußprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung

1. um eine Prüfung höherer Ordnung, die
2. nach gesetzlichen Vorschriften,

---

1) Vgl. Geänderter Vorschlag einer vierten Richtlinie des Rates zur Koordinierung der nationalen Gesetzgebungen hinsichtlich des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaften, a.a.O., S. 13

3. regelmäßig und
4. von externen Prüfern mit einer bestimmten Qualifikation

vorzunehmen ist.

II. Prüfungsgegenstände periodischer Pflichtprüfungen

a) Die für die Untersuchung zentralen Objekte

Die Prüfungsgegenstände der periodischen Pflichtprüfungen sind von erheblicher Bedeutung für die notwendige Qualifikation der externen Prüfer. Der Prüfer muß wissen, wie die zu beurteilenden Prüfungsgegenstände zustandekommen, da er anderenfalls nicht in der Lage ist, die für den Vergleich und die anschließende Urteilsbildung notwendigen Soll- und teilweise auch Istobjekte zu konstruieren.[1)]

Aus den verschiedenen gesetzlichen Vorschriften[2)] zur Durchführung periodischer Pflichtprüfungen lassen sich die folgenden großen Gruppen von Prüfungsgegenständen entnehmen:

1. Buchführung;
2. Jahresabschluß, bestehend aus
   a) der Bilanz,
   b) der Gewinn- und Verlustrechnung und
   c) dem geplanten Anhang zum Jahresabschluß;[3)]
3. Geschäftsbericht, bestehend aus
   a) dem Erläuterungsbericht, soweit er nicht zum Jahresabschluß gezählt wird, und
   b) dem Lagebericht;

---

1) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 15

2) Vgl. den nachfolgenden Überblick über die Prüfungsgegenstände und ihre Rechtsquellen

3) Vgl. Art. 2 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

4. Bericht über die Beziehung zu verbundenen Unternehmen;
5. Einhaltung von Kundenschutzvorschriften bei bestimmten Geschäftstätigkeiten;
6. Wirtschaftliche Verhältnisse;
7. Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung.

Der hier aufgestellte Katalog gesetzlicher Prüfungsgegenstände ist insofern abschließend, als der Prüfer im Bestätigungsvermerk ein (positives) Gesamturteil nur über diese Prüfungsgegenstände abzugeben hat. Um aber zu der geforderten Urteilsbildung gelangen zu können, muß der Prüfer auch solche Sachverhalte prüfen, die zwar in den gesetzlichen Vorschriften nicht ausdrücklich erwähnt sind, deren Zustand aber entweder ohne weitere Prüfung ein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zuläßt oder dem Prüfer Hinweise für eine Ausdehnung und Vertiefung weiterer Prüfungshandlungen gibt. Bei diesem zusätzlichen Prüfungskomplex, der zwar in den gesetzlichen Vorschriften nicht genannt wird, sondern nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen[1] in den Katalog der Prüfungsgegenstände aufzunehmen ist, handelt es sich um das interne Kontrollsystem.

Im folgenden sollen die Probleme behandelt werden, die sich aus der Prüfung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes einschließlich des internen Kontrollsystems ergeben. Der Grund für diese Einschränkung liegt erstens darin, daß es sich um zentrale Prüfungsgegenstände der bereits eingeführten Pflichtprüfungen handelt, die auf die Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung übertragen werden sollen. Zweitens wird diese Abgrenzung deshalb vorgenommen, weil sich die Diskussion um die Beteiligung von Angehörigen steuerberatender Berufe an Pflichtprüfungen eben an den Vorschlägen

---

1) Vgl. Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., WPg 1977, S. 212

Prüfungsgegenstände periodischer Pflichtprüfungen durch externe Prüfer und ihre Rechtsquellen [1]

Prüfungskriterien	Prüfungsgegenstände	Rechtsquellen
1. Rechtsform		
- Aktiengesellschaft	Jahresabschluß unter Einbeziehung von Buchführung und Geschäftsbericht	§ 162 Abs. 1 AktG vom 6. 9. 1965, BGBl. I S. 1089, zuletzt geändert am 14. 12. 1976, BGBl. I S. 3341
	Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen	§ 313 AktG
	Konzern- bzw. Teilkonzernabschluß, Konzern- bzw. Teilkonzerngeschäftsbericht, ggfs. die zugrundeliegenden Einzelabschlüsse	§§ 336, 330 AktG; § 28 [illegible] 1 u. 2 EGAktG vom 6. [illegible]. 1965, BGBl. I S. 11[illegible]
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Gesetzesvorhaben)	Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung	§ 138 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971, BT-Drucksache VI/3088
	Jahresabschluß einschließlich Anhang und Geschäftsbericht ab einer noch umstrittenen Größenordnung der Gesellschaft	Art. 49 Abs. 1 u. 2 Bilanzrichtlinie der EG
- Genossenschaft	Einrichtungen, Vermögenslage, Geschäftsführung, Jahresabschluß	§ 53 GenG vom 1. 5. 1889, RGBl. S. 55, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. 5. 1898, RGBl. S. 369, 810, zuletzt geändert 29. 7. 1976, BGBl. I S. 2034
2. Unternehmensgröße	Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts. Die Aufstellung und Prüfung des Geschäftsberichts entfällt bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen	§§ 6 Abs. 1 u. 5 Abs. 1 PublG vom 15. 8. 1969, BGBl. I S. 1189, ber. BGBl. I 1970 S. 1113, zuletzt geändert am 2. 3. 1974, BGBl. I S. 469
	Konzern- bzw. Teilkonzernabschluß, Konzern- bzw. Teilkonzerngeschäftsbericht, ggfs. die zugrundeliegenden Einzelabschlüsse	§ 14 Abs. 1 PublG
3. Geschäftstätigkeit		
- Kreditinstitute einschließlich Bausparkassen und Kapitalanlagegesellschaften	Jahresabschluß nebst Anlage unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert; wirtschaftliche Verhältnisse des Kreditinstitutes	§ 27 Abs. 1 KWG in der Fassung der Bekanntmachung vom 3. 5. 1976, BGBl. I S. 1121, zuletzt geändert am 14. 12. 1976, BGBl. I S. 3341. Diese Vorschriften überschneiden sich mit den Vorschriften nach dem AktG, dem PublG, dem GenG und den Prüfungsvorschriften für öffentlich-rechtliche Unternehmen. § 29 Abs. 1 KWG
	Jahresabschluß und Geschäftsbericht über das Sondervermögen von Bausparkassen	§ 18 Abs. 3 BSpG vom [illegible]. 11. 1972, BGBl. I S. [illegible] zuletzt geändert am [illegible]. 1976, BGBl. I S. 725

[1] Vgl. auch die umfassende, durch Änderungen gestrichene Vorschriften [illegible] weiterhin überholte "Übersicht über die Prüfungs[illegible]-pflichten im [illegible] Rechtsbereich" bei K. v. [illegible]cki, Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre, [illegible], S. [illegible] ff.

Prüfungskriterien	Prüfungsgegenstände	Rechtsquellen
	Sondervermögen und Rechenschaftsberichte über die Sondervermögen von Kapitalanlagegesellschaften; Einhaltung gesetzlicher Vorschriften	§ 25 Abs. 3 KAGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. 1. 1970, BGBl. I S. 127, zuletzt geändert am 6. 9. 1976, BGBl. I S. 2641
	Depotprüfung bei Kreditinstituten, die das Effekten- oder Depotgeschäft betreiben: Handhabung des Depotgeschäftes, Mitteilungs- u. Dokumentationspflichten	§ 30 Abs. 1 KWG; Ziff. 8 der Richtlinien für die Depotprüfung vom 16. 12. 1970, BAnz Nr. 239
- Private Versicherungsunternehmen	Rechnungsabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Jahresberichtes	§ 57 Abs. 1 VAG vom 6. 6. 1931, RGBl. I S. 315, 756, zuletzt geändert am 18. 12. 1975, BGBl. I S. 3139
- Gemeinnützige Wohnungsunternehmen	Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert	§ 26 Abs. 3 WGG in der Fassung vom 29. 2. 1940, RGBl. I S. 438, zuletzt geändert am 1. 9. 1976, BGBl. I S. 2673
- Verwertungsgesellschaften	Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes	§ 9 Abs. 4 Gesetz über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten vom 9. 9. 1965, BGBl. I S. 1294, zuletzt geändert am 2. 3. 1974, BGBl. I S. 469
- Lagerhalter	Rechnungsabschluß	§ 9 Abs. 1 der Verordnung über Orderlagerscheine vom 16. 12. 1931, RGBl. I S. 763, RGBl. I 1932 S. 424
- Rabattsparvereine	Gesamte Geschäftsgebarung der Vereinigung	§ 4 Abs. 2 Gesetz über Preisnachlässe vom 25. 11. 1933, RGBl. I S. 1011, zuletzt geändert am 2. 3. 1974, BGBl. I S. 575
- Makler, Bauträger und Baubetreuer	Einhaltung der Vermögensverwaltungsvorschriften, der Sicherungs-, Rechnungslegungs-, Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten	§ 16 Abs. 1 MaBV vom 16. 6. 1975, BGBl. I S. 1351
4. Privatrechtliche Unternehmen mit Beteiligung der öffentlichen Hand und Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	Zusätzlich zu den ggfs. bestehenden Prüfungsvorschriften: Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung	§§ 53 Abs. 1 Nr. 1 u. 55 Abs. 2 HGrG vom 19. 8. 1969, BGBl. I S. 1273, zuletzt geändert am 21. 12. 1974, BGBl. I S. 3656
	Jahresabschluß unter Einbeziehung von Buchführung und Geschäftsbericht	§§ 65 Abs. 1 Nr. 4 u. 112 Abs. 2 BHO vom 19. 8. 1969 BGBl. I S. 1284, geändert am 23. 12. 1971, BGBl. I S. 2133
	Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung	§ 1 Abs. 1 der 3. VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und zur Bekämpfung politischer Ausschreitungen vom 6. 10. 1931, RGBl. I S. 537, hier S. 562 (heute nur noch beschränkt anwendbar)

zur GmbH-Reform entzündet hat und bisher trotz verschiedener Lösungsvorschläge[1] keinen Abschluß gefunden hat.

Die Antwort auf die Frage, ob Steuerberater und Steuerbevollmächtigte die subjektiven Zulassungsvoraussetzungen für eine Tätigkeit als Pflichtprüfer erfüllen, ist im Hinblick auf die über die GmbH-Reform hinausreichenden Forderungen[2] des steuerberatenden Berufsstandes dann von Bedeutung, wenn es sich um Jahresabschlußprüfungen handelt. Andere Prüfungen, so z.B. nach der Makler- und Bauträgerverordnung, die sich darauf erstrecken, ob bestimmte Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten eingehalten worden sind,[3] stellen im Vergleich zu Jahresabschlußprüfungen relativ einfache Prüfungsprozesse dar, für deren Durchführung Angehörige steuerberatender Berufe neben anderen (z.B. Rechtsanwälten) als geeignet angesehen werden.[4]

Die Analyse der Beteiligungsmöglichkeit von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten an der Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung erweist sich als paradigmatisch für Jahresabschlußprüfungen, weil sie als Problemlösungsmuster verwendbar ist.[5]

---

1) Vgl. z.B. Völzke, H., a.a.O., S. 213 ff.; Biener, H., a.a.O., S. 30 ff.; Feststellung der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie Vorschlag der Kammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform, DB 1977, S. 1914 f.

2) Vgl. z.B. StKgR 1977, S. 11

3) Vgl. z.B. § 10 MaBV

4) Vgl. BR-Drucksache 179/75 (Vorlage des Bundesministers für Wirtschaft), S. 25

5) Vgl. Friedrichs, J., Methoden empirischer Sozialforschung, Reinbek b. Hamburg 1973, S. 61

b) Das interne Kontrollsystem

1. Begriff und Aufgaben des internen Kontrollsystems

Die bisherigen gesetzlichen Vorschriften, die die Prüfung von Jahresabschlüssen verlangen, enthalten keine konkreten Bestimmungen für die Durchführung der Prüfungen.[1] An die Stelle starrer Normen, die zu einer Hemmung der Entwicklungsmöglichkeit von Prüfungsregeln führen würden, tritt das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers. Dieses Ermessen des Prüfers erfährt jedoch insoweit eine Einschränkung, als er sich an die aus der Zielsetzung der Jahresabschlußprüfung abgeleiteten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung zu halten hat.[2] Das, was der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zu Grundsätzen seiner Tätigkeit macht, schlägt sich in den Stellungnahmen und Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. nieder, die somit zur Sicherung einer einheitlichen Berufsauffassung beitragen.[3]

Die im Fachgutachten 1/1977 zusammengefaßten "Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen" sind auf eine "typische Gesetzmäßigkeits- und Ordnungsprüfung abgestellt, wie sie das Aktiengesetz für den Jahresabschluß

---

1) Ministerialrat H. Biener vom Bundesjustizministerium wies auf dem Bonner Symposium "Aufgaben des Wirtschaftsprüfers" auf die Zweckmäßigkeit dieser Regelung hin: "Der Gesetzgeber hat nicht die Flexibilität wie Praxis und Rechtsprechung, die fallbezogen entscheiden können." In: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe u. M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 199

2) Vgl. Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 210. Zur Analogie zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vgl. K. v. Wysocki, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute ..., a.a.O., S. 175 ff.

3) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, 4. Aufl., Stuttgart 1971, Erl. zu § 162 Tz. 33; Spieth, E., Zur Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, WPg 1970, S. 411

vorschreibt."[1] Sie erstrecken sich aber ebenso auf freiwillige Prüfungen, bei denen das Prüfungsergebnis in einem dem Aktienrecht nachgebildeten Bestätigungsvermerk zusammengefaßt wird.

Wegen der zu beobachtenden Bestrebungen, die Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung einander anzugleichen, gewinnen diese Grundsätze auch über freiwillige Prüfungen hinaus Bedeutung für die bisher noch nicht prüfungspflichtigen Unternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Nach dem Grundsatz C VI gehört die Prüfung des internen Kontrollsystems, insbesondere soweit es der Sicherung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung dient, zu den Prüfungshandlungen des Prüfers: "Er muß unter den jeweils gegebenen Verhältnissen sachgerecht entscheiden, welche Stellung und welches Gewicht der Prüfung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Jahresabschlußprüfung beizulegen ist und seine Prüfungshandlungen danach ausrichten; mit der Größe des zu prüfenden Unternehmens und fortschreitender Automatisierung des Rechnungswesens wächst die Bedeutung der Prüfung des internen Kontrollsystems als sachgemäßer und vorrangiger Prüfungshandlung."[2]

Der Aufbau eines internen Kontrollsystems wird dann erforderlich, wenn die für die Verfolgung der Unternehmensziele verantwortliche Instanz (dispositiver Faktor) wegen des Umfangs und der Kompliziertheit des Betriebsprozesses die betriebliche Gesamtaufgabe in Teilaufgaben

---

1) Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 210 f.

2) Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 212; Hervorhebung vom Verfasser

zerlegen und auf verschiedene Aufgabenträger verteilen muß.[1] Damit der dispositive Faktor bei dezentraler Steuerung des Unternehmens seiner Verantwortung gegenüber den externen Koalitionsteilnehmern gerecht werden kann,[2] ist es erstens notwendig, die Aufgaben zu bestimmen, die einzelne Personen oder Personenmehrheiten ausführen sollen, sowie deren Kompetenzen abzugrenzen. Über ein Kommunikationssystem werden die Aktivitäten der betrieblichen Aufgabenträger koordiniert.[3] Zweitens ist ein weiteres Regelsystem zu schaffen, das dazu dient, die aus der Delegation von Entscheidungsbefugnissen resultierenden Störgrößen durch sach- und zeitgerechte Erkennung entweder nicht wirksam werden zu lassen oder ihren Einfluß möglichst gering zu halten.[4]

Fehlt ein solches Regelsystem, entsteht die Gefahr, daß

1. das Unternehmensvermögen nicht ausreichend gesichert ist;
2. die Genauigkeit und Verläßlichkeit der Buchführung nicht gewährleistet ist;
3. die Effizienz der Betriebsabläufe zu wünschen übrig läßt;

---

1) Cadmus, B., Operational Auditing Handbook, New York 1964, S. 6; Meigs, W.B., Principles of Auditing, 3rd edition, Homewood, Illinois 1964, S. 80

2) Vgl. Batzer, R.U., Auditing in the USA. Accountancy 1966, S. 361

3) Vgl. Hax, H., Kommunikationssysteme, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 846. Zu den Grundformen und Arten der Kommunkation vgl. Grochla, E., Unternehmungsorganisation, Reinbek b. Hamburg 1972, S. 80 ff.

4) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen eines internen Kontrollsystems, WPg 1977, S. 230

4. die vorgeschriebene Geschäftspolitik nicht eingehalten wird.[1)]

Diesen Gefahren wird durch die Organisation des Unternehmens und aufeinander abgestimmte Maßnahmen und Verfahren entgegengewirkt. Dieser als internes Kontrollsystem bezeichnete Komplex enthält aufbau- und ablauforganisatorische Merkmale,[2)] die sich in den Grundsätzen des internen Kontrollsystems niederschlagen.[3)]

Dies sind die Grundsätze der Funktionstrennung, der Arbeitsablauforganisation und der Kontrolle. Die Art ihrer Umsetzung in die betriebliche Realität macht die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems aus.

Ein Grundstein des zu schaffenden innerbetrieblichen Überwachungssystems wird mit der Konzipierung der Aufbauorganisation des Unternehmens gelegt. Bei der Aufgabenverteilung ist zu berücksichtigen, daß es betriebliche Funktionen gibt, die, wenn sie von einer Person oder innerhalb derselben Abteilung ausgeübt werden, eine Kontrolle, d.h. die Vornahme von Soll-Ist-Vergleichen, unmöglich machen oder erheblich erschweren. Dies gilt vor allem für die drei Grundtypen ausführender Tätigkeiten:

---

1) Zu diesem Katalog vgl. AICPA, Internal Control, Elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, Special Report by the Committee of Auditing Procedure, New York 1949, S. 6; Neubert, H., Internal Control, Düsseldorf 1959, S. 9; Meigs, W.B., a.a.O., S. 77

2) Vgl. Rölle, H., Internal Control, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 786

3) Vgl. WP-Handbuch 1977, S. 1030 f.

1. Bearbeitung von Vorgängen;
2. Bestandsverwaltung;
3. Vornahme von Buchungen.[1)]

Die Gestaltung der Aufbauorganisation eines Unternehmens hat also im Hinblick auf die Überwachungsfunktion so zu erfolgen, daß die Zusammenfassung miteinander unvereinbarer Funktionen unterbleibt.

Die Einhaltung des Prinzips der Funktionstrennung stößt dann auf ihre Grenzen, wenn mehrere Funktionsträger innerhalb und außerhalb des Unternehmens mit dem Ziel "zusammenarbeiten", das Unternehmen zu schädigen. Aus diesem Grunde ist es erforderlich, beim Aufbau der Unternehmensorganisation besondere, nicht mit ausführenden Tätigkeiten befaßte Kontrollstellen zu schaffen.[2)]

Während man in großen Unternehmen die Institution der Innenrevision findet, wird in kleineren Unternehmen in der Regel diese Überwachungsaufgabe nicht auf eine bestimmte Stelle delegiert, sondern von der Unternehmensleitung selbst wahrgenommen. Bei den Unternehmen geringerer Betriebsgröße sind zwar die Verhältnisse für die Unternehmensleitung überschaubarer, erschwerend kommt aber hinzu, daß hier oftmals nicht die Möglichkeit besteht, die notwendige Funktionstrennung konsequent durchzuführen.

Neben der Aufbauorganisation ist die Organisation der Arbeitsabläufe der zweite grundlegende Bestimmungsfaktor eines wirksamen internen Kontrollsystems. Während die Auf-

---

1) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 214; WP-Handbuch 1977, S. 1030; Pougin, E., Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1959, S. 50

2) Vgl. Rölle, H., a.a.O., S. 787

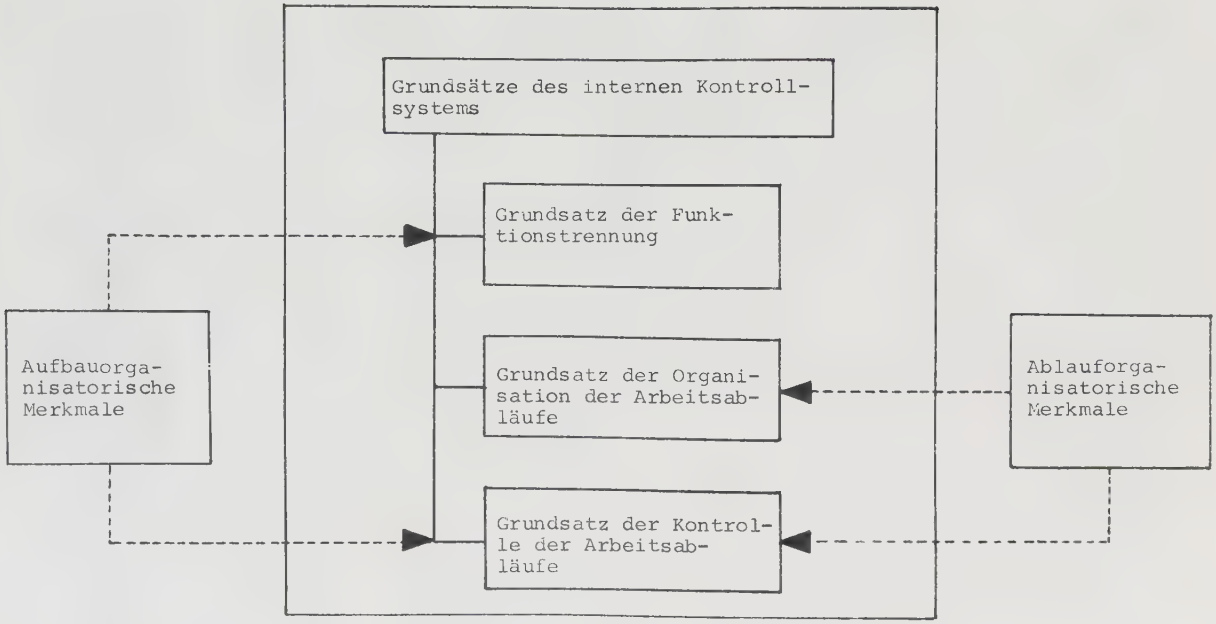

Abb. 3: Die Beziehungen zwischen Aufbau- und Ablauforganisation und den Grundsätzen des internen Kontrollsystems

bauorganisation "der zweckgerechten Koordination der organisatorischen Einheiten und ihrer arbeitsteiligen Aufgabenerfüllung zu einem integrativen Ganzen"[1] dient, richtet sich die Ablauforganisation auf die zielgerichtete Ordnung der Arbeitsprozesse, d.h. auf die zu erfüllenden Aufgaben, deren zeitlichen und örtlichen Vollzug sowie auf die Zuordnung zu den Produktionsfaktoren.[2]

Im Rahmen der Arbeitsablauforganisation müssen in Form von Dienst- und Arbeitsanweisungen die Arbeitsabläufe zweckmäßig geregelt werden. Die Zuverlässigkeit des betrieblichen Rechnungswesens und anderer Bestandteile des betrieblichen Informationssystems (Berichtswesen) ist durch Kontenpläne und ein geeignetes Formular- und Belegwesen (Gestaltung von Formularen und Belegen sowie des Belegflusses) sicherzustellen. Um mögliche Störungen der Arbeitsabläufe und des Steuerungsprozesses auszuschalten, muß auch bei der Gestaltung der Arbeitsabläufe der Grundsatz der Kontrolle beachtet werden.

Dies geschieht dadurch, daß soweit wie möglich Kontrollen in den Arbeitsablaufprozeß fest integriert werden. Diese strukturellen Kontrollen[3] sind ein wesentlicher Baustein eines funktionierenden internen Kontrollsystems.

Strukturelle Kontrollen lassen sich nach verschiedenen Kriterien klassifizieren. Das WP-Handbuch 1977[4] ver-

---

1) Kosiol, E., Aufbauorganisation, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 189

2) Vgl. Witte, E., Ablauforganisation, in: Handwörterbuch der Organisation, Stuttgart 1969, Sp. 20; Schweitzer, M., Ablauforganisation, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 9

3) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 234

4) Vgl. WP-Handbuch 1977, S. 1031

wendet in Anlehnung an Neubert[1] das Verhältnis der Kontrolle zum kontrollierten Arbeitsgang als Einteilungskriterium. Es wird unterschieden, ob die Kontrolle dem eigentlichen Arbeitsgang vor-, gleich oder nachgeschaltet ist.

Diese Einteilung bietet keine klaren Abgrenzungsmerkmale zwischen den verschiedenen Möglichkeiten, Kontrollen in die Arbeitsgänge zu integrieren. Dies zeigt sich deutlich an den erläuternden Beispielen d WP-Handbuchs 1977.[2]

So besteht zwischen der Methode, den Scheckeingang vor seiner Verbuchung in der Posteingangsstelle betragsmäßig zu erfassen und später mit der Buchhaltung abzustimmen und dem Verfahren, innerbetriebliche Reparaturscheine nach verschiedenen Kriterien parallel auszuwerten und die Ergebnisse nach Beendigung der Arbeitsprozesse zu vergleichen kein Unterschied. Außerdem ist kritisch anzumerken, daß vor einem Arbeitsgang keine Kontrolle möglich ist. In der Poststelle wird das Sollobjekt für den zu kontrollierenden Arbeitsgang (Gesamtbetrag der zu verbuchenden Schecks) ermittelt; die Kontrolle erfolgt erst nach der Entstehung des Ist-Objekts (Verbuchung aller Scheckbeträge) im Rahmen des Soll-Istvergleichs.

Maul[3] unterscheidet demgegenüber zwischen gleichzeitigen permanenten Kontrollen (Beaufsichtigung) und Kontrollen durch getrennt voneinander vorzunehmenden Leistungen (Doppel- oder Parallelmaßnahmen). Die Parallelmaßnahmen

---

1) Vgl. Neubert, H., a.a.O., S. 26 f.

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, S. 1031; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 162 Tz. 149, verwenden dieselbe Einteilung und dieselben Beispiele.

3) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 232 ff.

lassen sich danach einteilen, ob sie primär zum Prozeßende hin ausgerichtet sind (serielle Gestaltung der Prüfungsanordnung), d.h. die Kontrollstelle kontrolliert nur das, was ihr von der vorangegangenen Stelle zugeleitet wird, oder ob eine doppelte (duale) Kontrollanordnung vorliegt, d.h. das Ergebnis eines Arbeitsablaufs wird an dem eines davon unabhängigen Ablaufs kontrolliert. Diese Einteilung der Kontrollanordnungen bietet den Vorteil, daß sie die Struktur der Kontrollanordnungen und damit ihre Möglichkeiten und Grenzen sichtbar werden läßt.

Das Konzept des internen Kontrollsystems war ursprünglich auf rein menschliche Aufgabenträger ausgerichtet.[1] Interne Kontrollsysteme der Gegenwart haben aber die durch die Entwicklung und den Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen (EDVA) im betrieblichen Bereich veränderte organisatorische Gestaltung der Unternehmen zu berücksichtigen.[2] An die Stelle der sozialen Integration von Menschen ist in der betrieblichen Realität in der Regel die Integration von Menschen und Maschinen getreten (Mensch-Maschine-System).[3]

Dies hat zwar nicht die Gefahrentatbestände, vor denen ein internes Kontrollsystem schützen soll, verändert, wohl aber das Erscheinungsbild der Störgrößen modifiziert oder bestehenden neue systembedingte hinzugefügt. Dolose Handlungen z.B. mit dem Ziel, Unternehmensvermögen zu unterschlagen, können nicht mehr nur durch Fälschungen der Bücher, sondern auch durch Eingriffe in das System, d.h. durch Veränderungen von Computer-Program-

---

1) Vgl. Rölle, H., a.a.O., Sp. 788

2) Vgl. Fischer, Th., Die Gestaltung der internen Kontrolle bei elektronischer Datenverarbeitung. Anforderungen aus der Sicht des Abschlußprüfers, Zürich 1976, S. 16

3) Vgl. Grochla, E., a.a.O., S. 16

men vorgenommen werden.[1] Systemfehler haben infolge der Fehlerkonsequenz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen weitreichende Folgen, die sich je nach dem Einsatz der Anlagen auf weite Teilbereiche des Unternehmens auswirken können. In dieser Hinsicht wirkt sich der unbestrittene Vorteil dieser Anlagen, eine Vielzahl, auch komplizierter Vorgänge schnell und abschließend bearbeiten zu können, nachteilig aus, da im Gegensatz zu menschlicher Aufgabenerledigung nur noch wenig menschlich lesbare Kontrollunterlagen anfallen.[2]

Hier zeigt sich, daß der Begründung beizupflichten ist, die der Prüfung des internen Kontrollsystems innerhalb der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen im Vergleich zu früher ein stärkeres Gewicht verleiht.[3] Wenn Einzelfehler nur sehr schwierig oder nicht aufgedeckt werden können, kommt der Prüfung des Systems und der integrierten Kontrollen besondere Bedeutung zu.

---

1) Eindrucksvolle Beispiele finden sich bei R. von zur Mühlen, Computer-Kriminalität. Gefahren und Abwehrmaßnahmen, Neuwied und Berlin 1973

2) Vgl. Rölle, H., a.a.O., Sp. 789

3) Vgl. Anmerkung zu Grundsatz VI. "Prüfung des internen Kontrollsystems" des Fachgutachtens 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., WPg 1977, S. 212; Fachgutachten 1/1967 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Ergänzung 1967 der Sammlung "Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung", Düsseldorf 1967, S. 34, auch abgedruckt in WPg 1967, S. 159; Forster, K.-H., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berichterstattung und Erteilung von Bestätigungsvermerken - Zu den drei Entwürfen der Neufassung von Fachgutachten oder Stellungnahmen des HFA - WPg 1977, S. 3; Scherrer, G., Die Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen - Eine kritische Stellungnahme - , DB 1977, S. 1328; vgl. auch Bankmann, J., Möglichkeiten der Beurteilung betrieblicher Kontrollsysteme unter besonderer Berücksichtigung des Internal Control-Fragebogens, WPg 1963, S. 395

2. Die Bedeutung des internen Kontrollsystems für die Jahresabschlußprüfung

Für die Bedeutung der Prüfung des internen Kontrollsystems durch den Jahresabschlußprüfer sind zwei Bereiche von Bedeutung. Zum einen ist zu untersuchen, ob alle Komponenten des internen Kontrollsystems für die Urteilsbildung des Prüfers gleich wichtig sind, zum anderen gilt es, die Beziehungen zwischen der Prüfung des internen Kontrollsystems und den anderen Prüfungshandlungen aufzuzeigen.

Bei der geplanten Prüfung der Rechnungslegung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung[1] handelt es sich wie bei der der Aktiengesellschaft um eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit, der Gesetzmäßigkeit und der Satzungsmäßigkeit der aufgestellten Jahresabschlüsse (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Geschäftsbericht bzw. Anlage zur Bilanz und Geschäftsbericht).[2] Ziel dieser Maßnahme ist es, die Einhaltung der Rechnungslegungsregeln zu sichern. In der Verfolgung dieses Ziels liegt gleichzeitig die Beschränkung der Jahresabschlußprüfung. Anders als bei Genossenschaften[3] oder solchen Unternehmen, die von den Vorschriften des Haushaltungsgrundsätzegesetzes[4] erfaßt werden, sind die wirtschaftlichen Verhältnisse nicht Gegenstand der Pflichtprüfung nach dem

---

1) Vgl. § 139 Abs. 1 GmbH-Regierungsentwurf 1971, BT-Drucksache VI/3088; Art. 51 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. § 162 Abs. 2 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 162 Tz. 23; Aktiengesetz. Großkommentar, hrsg. von C. H. Barz u.a., Bd. 2, 3. Aufl., Berlin 1970, Erl. zu § 162, Anm. 4

3) Vgl. § 53 Abs. 1 GenG

4) Vgl. § 53 HGrG

Aktiengesetz.[1] Dies gilt nach der Verabschiedung der Bilanzrichtlinie auch für das zukünftige GmbH-Recht.

Aus der Beschränkung der gesetzlichen Zielsetzung der Jahresabschlußprüfung für die betrachteten Unternehmen ergibt sich, daß für den Jahresabschlußprüfer primär die Teile des internen Kontrollsystems relevant sind, die der Sicherung des Unternehmensvermögens und der Genauigkeit und Verläßlichkeit des Rechnungswesens dienen.[2] Die Maßnahmen, die die ordnungsmäßige und systematische Erfassung, Verarbeitung, Ausgabe und Dokumentation aller Abrechnungsdaten sichern sollen, werden zur Gruppe der sog. internal accounting controls gezählt, während die Einrichtungen und Vorkehrungen zur Sicherung und Förderung der Effizienz der Arbeitsabläufe und zur Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik unter dem Begriff der internal administrative controls zusammengefaßt werden.[3]

Während die herrschende Meinung[4] die Ansicht vertritt, daß für die Abschlußprüfung nur die Maßnahmen zur Vermögenssicherung und mit Schwergewicht die Vorkehrungen zur Gewinnung genauer und verläßlicher Abrechnungsdaten

---

1) Der BGH führt hierzu in seinem Urteil vom 15.12.1954, - II ZR 322/53 - BGHZ Bd. 16, S. 22 f. aus: "Die aktienrechtliche Abschlußprüfung hat die Prüfung der Rechnungslegung des Vorstandes auf ihre sachliche Richtigkeit, ihre Ordnungsmäßigkeit und Gesetzlichkeit zum Inhalt. Sie ist eine Rechnungslegungsprüfung und keine Prüfung der von der Rechnungslegung erfaßten wirtschaftlichen Vorgänge und Tatsachen."

2) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 231

3) Vgl. Rölle, H., a.a.O., Sp. 785; Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 231; Spieth, E., Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlußprüfungshandlungen in der amerikanischen und deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962, S. 22

4) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1030; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 162 Tz. 146; Spieth, E., Vergleichende Gegenüberstellung ..., a.a.O., S. 31 f.

von Interesse sind, wendet sich Maul[1] zurecht gegen diese starre Trennung, da auch bei Ordnungs- und Gesetzmäßigkeitsprüfungen von Jahresabschlüssen den Einrichtungen und Maßnahmen zur Sicherung effizienter Arbeitsabläufe und zur Einhaltung der Geschäftspolitik eine gewisse Bedeutung zukommt.

Dies findet seine Grundlage in den bestehenden und geplanten gesetzlichen Bestimmungen über die Berichtspflicht des Abschlußprüfers sowie in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen.[2]

In § 166 Abs. 2 AktG und in § 143 Abs. 2 GmbHG-Regierungsentwurf 1971[3] ist bestimmt, daß der Abschlußprüfer, wenn er bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen feststellt, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder schwerwiegende Verstöße des Vorstandes bzw. der Geschäftsführer gegen Gesetz oder Satzung bzw. gegen den Gesellschaftsvertrag erkennen lassen, im Prüfungsbericht darüber berichten muß. Sinn und Zweck dieser Berichtspflicht, die aus der Treuepflicht des Abschlußprüfers gegenüber der Gesellschaft hergeleitet wird, ist, das prüfungspflichtige Unternehmen in seinem Fortbestand und seiner Entwicklung dadurch zu schützen, daß dem Adressatenkreis des Prüfungsberichtes zusätzliche Informationen gegeben werden, die sich aus der Prüfung des Unternehmens

---

1) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 231

2) Vgl. Fachgutachten 2/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen, WPg 1977, S. 214 ff.

3) BT-Drucksache VI/3088

ergeben.[1)]

Die als Bestandsgefährdung des Unternehmens anzusehenden Tatsachen können unterschiedlich bedingt sein. Grundsätzlich ist zwischen umweltbedingten Einflußfaktoren (z.B. plötzliche Konjunkturschwankungen) und internen Ursachen (z.B. Fehlentscheidungen der Unternehmensleitung) zu unterscheiden. Denkbar ist aber auch, daß interne Bestandsgefährdungsgründe erst wirksam werden, wenn sich die Umwelteinflüsse plötzlich verändern. Mängel im internen Kontrollsystem können bei veränderter Konjunkturlage z.B. dazu führen, daß Kundenforderungen "e frieren". Dies kann ebenso wie eine konzeptlose Beschaffungspolitik fatale Folgen für die Liquidität des Unternehmens haben und damit eine Berichtspflicht des Prüfers nach sich ziehen. Diese beiden kleinen Beispiele zeigen schon, daß der Abschlußprüfer im Hinblick auf seine Berichtspflicht nicht streng zwischen den Aufgaben des internen Kontrollsystems differenzieren kann.

Obwohl eine gesetzliche Verpflichtung hierzu nicht besteht, enthält der Bericht des Abschlußprüfers ergänzend zur gesetzlich verlangten Aufgliederung und Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses[2)] eine Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.[3)] Nach herrschender

---

1) Vgl. Kropff, B., a.a.O., S. 271; Weihe, H., Die Berichtspflicht des Wirtschaftsprüfers nach § 166 Abs. 2 AktG, WPg 1971, S. 186; Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 166 Anm. 9; Selchert, F. W., Zu Form und Inhalt des Berichts über aktienrechtliche Jahresabschlußprüfungen, DB 1974, S. 737; Strobel, W., Das Krisenwarnproblem des Wirtschaftsprüfers nach § 166 II AktG, DB 1977, S. 2153; Goetzke, W., Grundmodelle ..., a.a.O., S. 173; Fachgutachten 2/1977, a.a.O., S. 216

2) Vgl. § 166 Abs. 1 Satz 3 AktG und § 143 Abs. 1 Satz 3 GmbHG-Regierungsentwurf 1971

3) Im Gesetzgebungsverfahren des AktG 1965 sind der Rechtsausschuß und der Wirtschaftsausschuß des Deutschen Bundestages "davon ausgegangen, daß die Prüfungsberichte schon jetzt ganz überwiegend diese Darstellung enthalten. Dabei werde es auch ohne ausdrückliche Regelung bleiben." Kropff, B., a.a.O., S. 271

Meinung im wirtschaftsprüfenden Berufsstand entspricht eine solche Darstellung guter Berufsausübung, die, wenn die Vorschriften des § 166 Abs. 2 AktG eingreifen, für die aktienrechtliche Pflichtprüfung auch geboten ist.[1] Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft würde unvollständig bleiben, wenn der Abschlußprüfer nur die reinen Veränderungen einzelner Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung aufführen, nicht aber auf deren Einflußfaktoren hinweisen würde.[2] Es ist Maul[3] daher zuzustimmen, daß auch bei aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfungen die Vorrichtungen zur Kontrolle der Betriebsabläufe im Sinne der Effizienzsicherung und der Durchsetzung der Geschäftspolitik von Interesse sind. Sie sind aber im Hinblick auf die derzeitige Konzeption der Pflichtprüfung von geringerer Bedeutung als die accounting controls.

Die eigentliche Bedeutung der Existenz eines funktionierenden internen Kontrollsystems für die Jahresabschlußprüfung ist aus der Verbindung zwischen seiner Prüfung und den anderen Prüfungshandlungen ersichtlich.

Der Pflichtprüfer hat die Aufgabe, ein Urteil darüber abzugeben, ob Buchführung, Jahresabschluß und Geschäfts-

---

1) Vgl. Fachgutachten 2/1977, a.a.O., S. 215; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 964; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 166 Tz. 38; Hild, D., Zum Prüfungsbericht nach § 166 AktG, DB 1972, S. 1448

2) Das WP-Handbuch 1977, S. 973, hält ein Eingehen auf die Ursachen der eingetretenen Veränderungen für "wertvoll". Leffson weist kritisch darauf hin, daß die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Prüfungsbericht vielfach keine neuen Informationen liefert und ohnehin berichtspflichtige Angaben wiederholt. Die formale Ableitung von Informationen könne außerdem zu Fehlinterpretationen führen. Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage ist, nach Leffson "ein Brauch, mit dem gebrochen werden sollte". Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 327; vgl. auch Korth, H.-M., Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Diss. Münster 1976

3) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 231

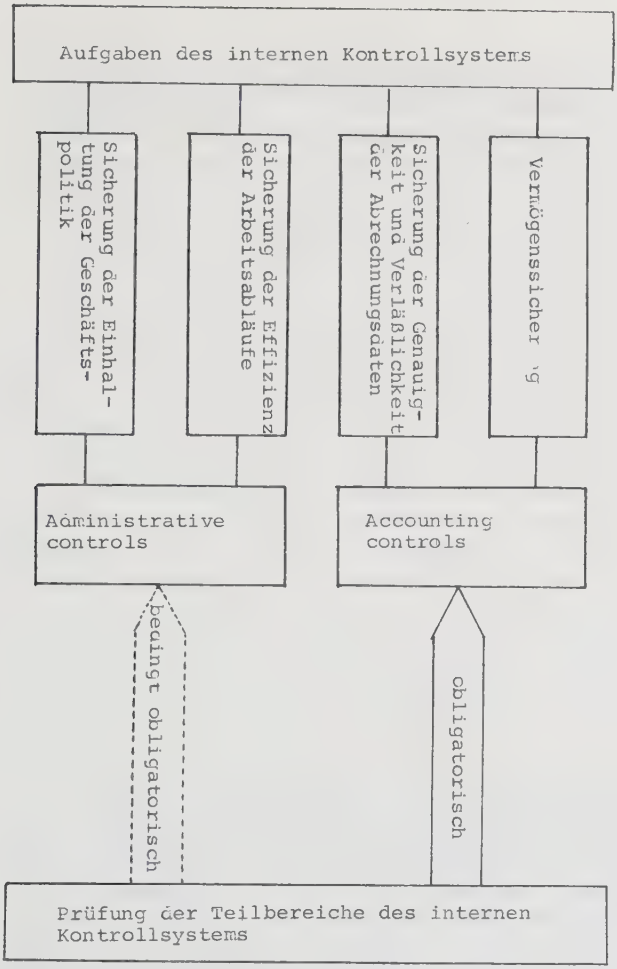

Abb. 4: Die Beziehungen zwischen den Teilbereichen des internen Kontrollsystems und Prüfungshandlungen bei Ordnungsmäßigkeits- und Gesetzmäßigkeitsprüfungen (1)

1) Vgl. auch die Übersicht bei Maul, K.-H., Grundlagen..., a.a.O., S. 232

bericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen[1] und ob in diesem Rahmen ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage gegeben wird.[2] Damit wird er vor die Situation gestellt, sich einerseits ein Urteil über die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften bilden zu müssen, andererseits aber mit der Durchführung einer lückenlosen Prüfung zeitlich[3] überfordert zu sein, da die Masse der Geschäftsvorfälle und damit des Buchungsstoffes in der Regel sehr umfangreich und vielfältig ist. Dies gilt insbesondere - aber nicht nur - bei größeren Unternehmen und fortschreitender Automatisierung des Rechnungswesens.[4] Hieraus folgt, daß der Prüfer aus der Gesamtheit der Geschäftsvorfälle eine Auswahl treffen muß. Damit geht er ein Fehlerrisiko ein, das die Qualität seines Urteils beeinträchtigen kann.

Für die Einschätzung und mögliche Eingrenzung dieses Fehlerrisikos ist der Zustand des internen Kontrollsystems für den Abschlußprüfer von Bedeutung.[5] Im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem läßt sich aufgrund der

---

1) Vgl. § 166 Abs. 1 Satz 2 AktG

2) Vgl. § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG; § 128 Abs. 1 Satz 2 GmbHG-Regierungsentwurf 1971, Artikel 2 Abs. 2 der Bilanzrichtlinie 1978 verlangt, daß "der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage de-Gesellschaft zu vermitteln (hat)."

3) In den Anmerkungen zu "Art und Umfang der Prüfungshandlungen im allgemeinen" führt das Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 212, aus, daß der Abschlußprüfer die Prüfungshandlungen so auszurichten habe, "daß die notwendigen Feststellungen zeitgerecht und in wirtschaftlicher Weise gewonnen werden können."

4) Vgl. Forster, K.-H., a.a.O., S. 3; Scherrer,G., a.a.O., S. 1328; Niehus, R. J., Über den Umfang der Jahresabschlußprüfung in den Vereinigten Staaten. Besprechung der "Case Studies in Auditing Procedures" des amerikanischen Instituts der Wirtschaftsprüfer, WPg 1961, S. 182

5) Vgl. Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 212

durchgeführten Stichprobenprüfungen auf den Zuverlässigkeitsgrad der Jahresabschlußdaten schließen.[1] Hat sich der Prüfer ein Bild von der Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems gemacht, so können die Stichprobenprüfungen gegebenenfalls verringert und das Schwergewicht der Prüfungen dahin verlagert werden, wo Schwachstellen im System entdeckt wurden.[2]

Die Prüfung des internen Kontrollsystems erweist sich als wesentliches Hilfsmittel der Prüfungsfeinplanung,[3] da sich durch sie Informationen über den Prüfungsumfang und die Prüfungsintensität gewinnen lassen.[4] Sie ist somit kein Selbstzweck, sondern nur Mittel zum Zweck.[5]

Mit zunehmender Unternehmensgröße, Kompliziertheit der Abrechnungsvorgänge und dem Einsatz elektronischer Datenverarbeitungsanlagen[6] entwickelt sich die Bedeutung der Prüfung des internen Kontrollsystems zu einer vorrangigen

---

1) Vgl. Maul, K.-H., Grundlagen ..., a.a.O., S. 232

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 162 Tz. 161; Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 212

3) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1037

4) Vgl. Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 212. Diese Meinung wurde bereits im Fachgutachten 6/1934, zitiert bei Niehus, R. J., a.a.O., S. 180, vertreten: "Der Wirtschaftsprüfer kann ... insbesondere formelle Prüfungen einschränken, wenn ihm die Prüfung des Buchhaltungssystems und seine Handhabe die Überzeugung verschafft hat, daß Zweckmäßigkeit und zwangsläufige Kontrollen obwalten."; Becker, W., Petersen, H., Entwicklungstendenzen auf dem Gebiete der Prüfungsmethoden, WPg 1964, S. 409; Neubert, H., Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, WPg 1960, S. 175

5) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1037

6) Vgl. auch die im Fachgutachten 1/1977 erwähnten FAMA-Stellungnahmen 1/1974 (Prüfung von EDV-Buchführungen), WPg 1974, S. 83 ff., und 1/1975 (Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen), WPg 1975, S. 555 ff.; Minz, G., Wirtschaftsprüfung bei Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, WPg 1973, S. 262

Prüfungshandlung.[1] Der Prüfung des internen Kontrollsystems kommt dann nicht mehr lediglich die Bedeutung einer hilfsweisen Prüfungshandlung zu, sondern sie stellt dann oft die einzig mögliche und sachgerechte Prüfungsmethode dar.[2]

3. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers

Die Prüfung des internen Kontrollsystems zählt zu den indirekten Prüfungsmethoden: Aus der Prüfung des Ersatztatbestandes "Internes Kontrollsystem" werden Rückschlüsse auf die Qualität des eigentlichen Prüfungsobjektes (z.B. Buchführung) gezogen. Charakteristisch für diese Art der Prüfung ist also, daß sowohl das Sollobjekt (ordnungsmäßige Buchführung) als auch das Istobjekt (in diesem Fall ein funktionierendes internes Kontrollsystem) auf indirektem Weg ermittelt werden.[3]

Soll der Prüfer ein vertrauenswürdiges Urteil abgeben, so setzt dies voraus, daß er sowohl für die Ermittlung des Sollobjekts als auch des Istobjekts (Ersatztatbestand) eine Vorstellung davon hat, wie die zu beurteilenden Arbeitsgänge richtig ausgeführt werden.[4] Der als richtig zu erachtende Zustand kann nur geistig erarbeitet werden. Dies verlangt vom Prüfer, daß er sich mit der Theorie befassen muß, wenn er im Rahmen einer Prüfung Vergleiche anstellen will.[5]

---

1) Vgl. Fachgutachten 1/1977, a.a.O., S. 212

2) Vgl. Forster, K.-H., a.a.O., S. 3

3) Vgl. v. Wysocki, K., Grundlagen ..., a.a.O., S. 38

4) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 15

5) Vgl. Loitlsberger, E., Zur Theorie der Prüfung, in: Grundlagen der Buchprüfung, Wien 1953, S. 20 ff., (gekürzt) abgedruckt bei G. Bähr, W. F. Fischer-Winkelmann, M. Munkert (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre, München 1974, S. 120

Die Kenntnisse des Prüfers für die Prüfung des internen Kontrollsystems lassen sich aus den Bestandteilen des Systems ableiten. Hierzu zählen:[1)]

1. der Organisationsplan,
2. die Dienst- und Arbeitsanweisungen,
3. der Kontenplan und die Kontierungsrichtlinien,
4. die personellen und maschinellen Kontrollen,
5. das Beleg- und Formularwesen (einschl. Belegfluß),
6. die interne Revision.

Wie bei der Erläuterung der Grundsätze des internen Kontrollsystems dargelegt wurde, ist die Implementierung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Aufbau- und der Ablauforganisation vorzunehmen. Es muß daher vom Prüfer erwartet werden, daß er Kenntnisse von der Unternehmensorganisation unter besonderer Berücksichtigung von Kontrolleinrichtungen besitzt. Ohne diese Kenntnisse wäre er nicht in der Lage, vorgefundene Kontrolleinrichtungen zu analysieren.[2)] Unabdingbare Voraussetzung ist, daß der Prüfer weiß, in welcher Weise sich Unternehmen strukturieren lassen, in welcher Weise die Arbeitsprozesse zur Erfüllung der gesetzten Ziele geordnet werden können und wie dies im einzelnen zu realisieren ist. Die Durchführung der Prüfung des internen Kontrollsystems erfordert vor allem das Erkennen der Zusammenhänge und der bestehenden Interdependenzen.

---

1) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1031 ff.

2) Nach O. R. Schnutenhaus, Das Revisionswesen im Rahmen der Ausbildung zum Diplom-Kaufmann, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich, hrsg. von D. Pohmer, Berlin 1959, S. 33, zählen die "Verfahren zur Ableitung unabhängiger Kontrollordnungen und -schemata" als Revisionstechnik zu den allgemeinen Bestandteilen des Revisionswesens. Unter Revisionstechnik versteht er (a.a.O., S. 32) "das formale analytische Vorgehen zur Durchdringung der ihr (der Revision, d. Verf.) unterworfenen Materie."

Darüberhinaus muß der Prüfer die Techniken beherrschen, die notwendig sind, um sich einen Überblick über die durch die Aufbau- und Ablauforganisation bedingten Kontrollen und deren Funktionsfähigkeit verschaffen zu können. Dies beinhaltet, daß er fähig sein muß, Organisationspläne[1] und Ablaufdiagramme[2] zu analysieren und gegebenenfalls auch aufzustellen, wenn das zu prüfende Unternehmen keine derartigen schriftlichen Unterlagen vorweisen kann.

Ist der Prüfer auf die eigene Anfertigung von Ablaufschaubildern angewiesen, hat er in besonderer Weise unter Beweis zu stellen, daß er mit den organisatorischen Einzelheiten des internen Kontrollsystems vertraut ist. In der Praxis wird vielfach bei der Prüfung des internen Kontrollsystems zur Bestandsaufnahme in Verbindung mit Ablaufdiagrammen die Fragebogentechnik verwendet.[3]

Ein Fragebogen zur Beurteilung des internen Kontrollsystems, der so angelegt ist,[4] daß er

1. ein vollständiges oder voll ausreichendes Bild der gegebenen Verhältnisse ermöglicht (Prinzip der Vollständigkeit),
2. besonders wichtige Teile auch besonders herausstellt (Prinzip des Schwergewichts),
3. Schlußfolgerungen zuläßt (Prinzip der Wertung) und
4. eine Grundlage für eine objektive Beurteilung der Zuverlässigkeit und Wirksamkeit eines internen Kontrollsystems schafft (Prinzip der Maßstäblichkeit)

---

1) Vgl. Nordsieck, F., Betriebsorganisation. Lehre und Technik, Textband und Tafelband, Begriffe, Grundsätze, Formen und Methoden der Betriebsorganisation, 2. Aufl., Stuttgart 1972

2) Vgl. Nordsieck, F., Ablaufdiagramme, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 1 ff.

3) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1035; Bankmann, J., a.a.O., S. 395

4) Vgl. Bankmann, J., a.a.O., S. 395 in Anlehnung an Brown, R. G., Objective Internal Control Evaluation, The Journal of Accountancy, Nov. 1962, S. 50 ff.

bietet den Vorteil, daß keine wesentlichen Sachverhalte übersehen werden und - wenn man von der notwendigen Fixierung der Fragen absieht - mit der Bestandsaufnahme des internen Kontrollsystems ein relativ geringer Zeitaufwand verbunden ist.[1] Die Anwendung der Fragebogen darf jedoch nicht zu schematischem Handeln des Prüfers führen. Der Fragebogen ist als Ausgangspunkt eventuell notwendig werdender eigener Überlegungen anzusehen. Er ist ein Hilfsmittel, die notwendigen organisatorischen Kenntnisse des Prüfers vermag er nicht zu ersetzen.

Der Umfang des prüferischen Wissens über die organisatorischen Zusammenhänge läßt sich nicht allgemein verbindlich festlegen, da einmal erworbene Kenntnisse in immer kürzeren Abständen überholt sind und erneuert werden müssen.[2] Festzuhalten aber ist, daß eine Person, die als Prüfer vertrauenswürdige Urteile abgeben soll, nachweist, daß sie Kenntnisse von den Elementen und Zusammenhängen des internen Kontrollsystems besitzt und in der Lage ist, sich den Weiterentwicklungen, wie sie z.B. durch die Automatisierung des Rechnungswesens verursacht werden, zu stellen.

---

1) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1036

2) Vgl. Potthoff, E., Zur Ausbildung und Weiterbildung im Wirtschaftsprüferberuf, in: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft. Festschrift für Ernst Knorr, hrsg. von E. Pougin und K. v. Wysocki, Düsseldorf 1968, S. 443

c) Die Buchführung

1. Aufgaben, Systeme und Regeln der Buchführung

Nach § 162 Abs. 1 AktG ist der Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft unter anderem unter Einbeziehung der Buchführung zu prüfen. Im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk hat der Prüfer nach § 166 Abs. 1 bzw. § 167 Abs. 1 AktG ausdrücklich festzustellen, ob die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Analoge Bestimmungen sind für Unternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung geplant.[1)]

Die Formulierung des Gesetzgebers, daß der Jahresabschluß "unter Einbeziehung der Buchführung" zu prüfen sei, betont die Wichtigkeit dieses Prüfungsobjekts für die Gesamtprüfung. Ohne die Prüfung der Buchführung könnte eine Prüfung des Jahresabschlusses ihren Zweck nicht erfüllen, da sich viele Zahlen des Jahresabschlusses nur mit Hilfe der Bücher auf ihre Richtigkeit hin überprüfen lassen.[2)]

Da der Zustand der Buchführung insofern ein Beurteilungskriterium für die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses darstellt, bedürfte es der gesetzgeberischen Forderung nicht: Auch ohne diese Vorschrift ist das Buchführungssystem im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung zu prüfen.[3)] Die Forderung nach der Einbeziehung der Buchführung in eine Jahresabschlußprüfung ist daher von der Rechtsform des zu prüfenden Unternehmens unabhängig[4)] und als Grund-

---

1) Vgl. §§ 138 Abs. 1, 143 Abs. 1 und 144 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971, BT-Drucksache VI/3088

2) Vgl. Heine, K.-H., Der Prüfungsplan für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, WPg 1962, S. 29

3) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 29

4) Vgl. Heine, K.-H., a.a.O., S. 29

satz ordnungsgemäßer Durchführung von Jahresabschlußprüfungen anzusehen.[1)]

Die Buchführung ist ein Teilgebiet des betrieblichen Rechnungswesens, unter dem die Verfahren zusammengefaßt werden, deren Aufgabe es ist, die Geld- und Güterströme eines Betriebes mengen- und wertmäßig zu erfassen und zu überwachen sowie Grundlagen für die Steuerung des Betriebsprozesses zu liefern.[2)] Zur Dokumentations-, Kontroll- und Dispositionsaufgabe tritt noch die unternehmensextern ausgerichtete Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe, um deren Sicherung es bei der Jahresabschlußprüfung geht.

Als Grundlage von Rechenschaftslegung und Information hat der Gesetzgeber in handels- und steuerrechtlichen Vorschriften[3)] festgelegt, wer Bücher zu führen hat und in welcher Weise dies geschehen muß. Charakteristisch für die deutsche Rechtslage ist, daß die Regeln, wie Bücher zu führen sind, nicht abschließend in gesetzlichen Normen erfaßt sind, sondern daß vielfach auf die "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung" verwiesen wird,[4)] die als unbestimmter Rechtsbegriff aus den Zwecken von Buchfüh-

---

1) Vgl. die Vorbemerkungen sowie Abschnitt C II des Fachgutachtens 1/1977, a.a.O., S. 210 u. 211

2) Zu den Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 1; Chmielewicz, K., Betriebliches Rechnungswesen, Bd. 1, Finanzrechnung und Bilanz, Reinbek b. Hamburg 1973, S. 13; Kilger, W., Einführung in die Kostenrechnung, Opladen 1976, S. 6

3) Vgl. z.B. §§ 38, 43, 44 HGB; §§ 91, 149 Abs. 1 AktG; § 41 GmbHG; §§ 140 ff. AO

4) Vgl. z.B. § 38 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 EStG

rung und Jahresabschluß abzuleiten sind.[1)]

Nicht alle Bereiche des betrieblichen Rechnungswesens und auch nicht der Buchführung werden vom Gesetzgeber für die Aufgaben der Rechenschaftslegung und Information gegenüber externen Koalitionsteilnehmern als gleich wichtig angesehen. Die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften beziehen sich nur auf die Finanzbuchhaltung, das Inventar und den hieraus entwickelten Jahresabschluß, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Während die Finanzbuchhaltung die Aufgabe hat, alle Geschäftsvorfälle, die das Vermögen und das Kapital verändern, zahlenmäßig systematisch zu erfassen (dokumentieren),[2)] besteht die Hauptaufgabe der Kostenrechnung (Betriebsbuchhaltung) darin, das innerbetriebliche Geschehen rechnerisch zu verfolgen.[3)] Im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung, die die offizielle Gesamtrechnung der Unternehmung darstellt,[4)] ist die Einrichtung einer Kostenrechnung gesetzlich nicht vorgeschrieben. Ihr Aufbau und ihre Organisation kann frei gestaltet werden, da es sich um eine innerbetriebliche Angelegenheit

---

1) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Aufl., Düsseldorf 1976, S. 48. Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Verweisung erhalten die Grundsätze den Rang von Rechtsnormen. Sie sind zwar nicht Gesetz im formellen Sinn, stellen aber aus dem Gesetz abgeleitete Rechtsnormen dar. Vgl. Döllerer, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, S. 1217; Kreutzer, W., Enthalten die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß einen Kodex allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung?, Diss. Saarbrücken 1970, S. 15

2) Vgl. Münstermann, H., Rechnungswesen. Buchhaltung und Bilanz, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von K. Hax u. Th. Wessels, 2. Aufl., Köln und Opladen 1966, S. 493

3) Vgl. Kilger, W., a.a.O., S. 13 f.

4) Reichmann, Th., Finanzbuchhaltung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla u. W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 1405

und nicht um die Rechenschaftslegung gegenüber einem externen Personenkreis handelt.[1)]

Dies heißt jedoch nicht, daß die Kostenrechnung keine Bedeutung für die Jahresabschlußprüfung hat. Im Rahmen der Prüfung der einzelnen Wertansätze der Bilanzpositionen ist die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse zu untersuchen. In vielen Fällen kann sich der Prüfer nur ein Urteil über die Angemessenheit der Wertansätze bilden, wenn die Kostenrechnung bei der Prüfung der Bewertung herangezogen wurde.[2)]

Die Aufgaben der Finanzbuchhaltung lassen sich durch verschiedene Systeme erfüllen. Eine generelle gesetzliche Vorschrift, welches System ein Unternehmen zu wählen hat, existiert nicht. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, zwischen der einfachen und der doppelten Buchführung zu wählen. Unternehmen, die in bestimmten Rechtsformen geführt werden (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften), sind allerdings verpflichtet, das System der doppelten Buchführung zu verwenden, da sie eine Erfolgsrechnung aufstellen müssen.[3)] Eine Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen läßt sich nur erreichen, wenn neben den Bestands- auch Erfolgskonten geführt werden.

Das System der doppelten Buchführung ist so zu organisieren, daß die gesetzlichen Vorschriften und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfüllt werden. Ihrer

---

1) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 7

2) Vgl. Wanik, O., Wie weit ist bei der Prüfung der Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen eine Prüfung der Kostenrechnung erforderlich?. Journal UEC 1969, S. 162

3) Vgl. § 41 Abs. 1 GmbHG; §§ 148, 157 AktG; §§ 33 Abs. 2 GenG

Dokumentationsaufgabe[1] wird die Finanzbuchhaltung gerecht, wenn sie systematisch aufgebaut ist, d.h. wenn die Buchungen nach einem Kontenplan[2] vorgenommen werden (Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung). Ferner sind die Konten gegen Verlust und Veränderungen zu schützen (Prinzip der Sicherung der Vollständigkeit der Konten). Die Eintragungen in den Konten müssen vollständig und verständlich sein. In einer beweiskräftigen Buchführung muß sich jede Buchung auf einen oder mehrere Belege zurückführen lassen, die den Vorfall dokumentieren. Hieraus resultieren das Prinzip des Belegzwangs und die Verpflichtung, die Belege geordnet aufzubewahren. Schließlich wird die vollständige und nicht verfälschbare Erfassung der buchungspflichtigen Vorgänge durch das interne Kontrollsystem gesichert.

Wie diese Grundsätze der Dokumentation im einzelnen zu interpretieren sind, hängt in großem Maße davon ab, auf welche Organisationstechniken der Buchführung die Unternehmen zurückgreifen. Eine manuelle oder maschinelle Durchschreibebuchführung wirft hinsichtlich der Einhaltung der Dokumentationsgrundsätze ganz andere Probleme auf als die Verarbeitung des Buchungsstoffes mit

---

1) Zu den Grundsätzen der Dokumentation vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 85 ff.

2) Unter einem Kontenplan ist das systematisch geordnete Verzeichnis der Konten und Kontengruppen eines Unternehmens zu verstehen. Er wird i.d.R. aus einem Kontenrahmen abgeleitet, der sich auf Anwendungsbereiche bezieht, die eine Mehrzahl von Unternehmen umfassen (z.B. Kontenrahmen für Unternehmen einer bestimmten Branche). Vgl. Kühnau, M., Kontenrahmen und Kontenplan, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla u. W. Wittmann, Bd. 2, Stuttgart 1975, Sp. 2198 ff.

elektronischen Datenverarbeitungsanlagen.[1] Dies zeigt sich schon deutlich an folgendem Unterschied. Während bei herkömmlichen Buchführungstechniken die Verarbeitung der Geschäftsvorfälle durch lesbare Aufzeichnungen nachgewiesen wird, ergibt sich im Rahmen einer EDV-Buchführung der lesbare Nachweis in der Regel nicht zwangsläufig, sondern er ist im Bedarfsfalle zu erstellen. Die Erfüllung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordert deshalb beim Einsatz von EDV-Anlagen die Beachtung spezieller Ordnungserfordernisse, die sich an der Technik und der Arbeitsweise dieser Anlagen auszurichten haben.[2]

2. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers

Nach dem WP-Handbuch 1977[3] erstreckt sich die Prüfung der Buchführung im allgemeinen auf folgende Bereiche:

- Ordnungsmäßigkeit der organisatorischen Gestaltung;
- Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in die Handelsbücher;
- Ordnungsmäßigkeit der Aufstellung des Inventars.

Dies erfordert vom Prüfer, daß er die handels- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften beherrscht, über entsprechende Kenntnisse der verschiedenen Buchführungstechniken einschließlich ihrer Organisation verfügt und daß er in der Lage ist, vorgefundene Sachverhalte auch

---

1) Vgl. Steinbach, W., Die Prüfung des Rechnungswesens aus der Sicht des Abschlußprüfers, in: Studienkreis Finanzpräsident Schröder, Das Rechnungswesen bei automatisierter Datenverarbeitung, Wiesbaden 1971, S. 180; Stellungnahme des Fachausschusses für moderne Abrechnungssysteme (FAMA) 1/1975, Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, WPg 1975, S. 555 ff.; Feuerbaum, E., EDV-Buchführung, GOB, AO 1977 und HGB, DB 1977, S. 549 ff. u. 597 ff., insbes. S. 551 ff.

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1043

3) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1072

auf die Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften bzw. den nicht kodifizierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung hin zu untersuchen.

Der wachsende Automatisierungsgrad des Rechnungswesens hat zur Folge, daß der Prüfer dies bei der Wahl seiner Prüfungsmethoden zu berücksichtigen hat: Formelle Prüfungshandlungen konventioneller Art werden durch Systemprüfungen ersetzt.[1)]

Dies hat Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers. Wie bereits im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem ausgeführt wurde, müssen aufbau- und ablauforganisatorische Kenntnisse vorhanden sein, die im Falle der Automatisierung des Rechnungswesens noch durch elementare Kenntnisse der Technik, Arbeitsweise und Organisationsmethoden elektronischer Datenverarbeitungsanlagen zu ergänzen sind. Dabei läßt sich der Umfang des für den Prüfer notwendigen Wissens nicht allgemein verbindlich abgrenzen. Nach Adler-Düring-Schmaltz[2)] sind jedoch Grundkenntnisse über Arten, Funktionsweisen und spezifischen Besonderheiten der EDV-Hardware unerläßlich. Daneben muß der Prüfer wissen, welche grundsätzlichen maschinellen, programmierbaren und organisatorischen Kontrollmöglichkeiten es gibt. Außerdem werden Grundkenntnisse der Programmierung und ihrer Vorarbeiten, der EDV-Software und der Programmdokumentation verlangt.

Es wird vom Prüfer nicht erwartet, daß er Spezialist auf dem Gebiete der elektronischen Datenverarbeitung ist. Die Grundkenntnisse sollten ihn aber in die Lage versetzen, Prüfungsfeststellungen im Bereich des Rechnungswesens treffen zu können.

---

1) Vgl. Martienß, R., Sachlogische EDV-Programmprüfungsdurchführung - Vorschläge zur Erleichterung der Prüfungshandlungen des Abschlußprüfers, WPg 1978, S. 161

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 162 Tz. 174

Dies wird inzwischen sowohl von den für das Wirtschaftsprüferexamen zuständigen Prüfungsausschüssen als auch von der Praxis berücksichtigt. So zeigt ein Blick in die "Themen der Hausarbeiten und Aufsichtsarbeiten für das Wirtschaftsprüferexamen 1972 - 1974", daß eine ganze Reihe von Themen auf Prüfungsprobleme bei automatisiertem Rechnungswesen abgestellt sind.[1] Nach einer 1976 durchgeführten empirischen Untersuchung[2] verlangten 72,2 % der befragten Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften von ihren Bewerbern EDV-Kenntnisse, wenn es sich um Wirtschaftsprüfer handelt. Prüfungsassistenten sollten bei 46,3 % EDV-Kenntnisse aufweisen. Verlangt werden hauptsächlich allgemeine theoretische Kenntnisse (96,3 %). Kenntnisse der Programmierung, Datenorganisation und Systemanalyse (ca. 65 %) stehen an zweiter Stelle. Praktische Erfahrungen mit EDV-Anlagen verlangen nur 20,4 % der Befragten. Vertiefte theoretische Kenntnisse werden weniger häufig (13 %) gefordert.

Einschränkend muß zu diesen Ergebnissen angemerkt werden, daß es sich bei den Befragten ausnahmslos um solche Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften handelt, die Pflichtprüfungen von börsennotierten Aktiengesellschaften und publizitätspflichtigen Großunternehmen durchführten. Es ist zu vermuten, daß der Automatisierungsgrad des Rechnungswesens dieser Unternehmen weitaus

---

1) Vgl. Wirtschaftsprüferkammer (Hrsg.), Themen der Hausarbeiten und Aufsichtsarbeiten für die Wirtschaftsprüferexamen 1972 - 1974, Düsseldorf 1975, S. 17, 27, 33, 38, 41, 49, 60, 80

2) Vgl. Horváth, P. u. Schäfer, H.-Th., Erfahrungen bei dem Einsatz von Prüfprogrammen in der deutschen Wirtschaftsprüfungspraxis - Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, WPg 1978, S. 67 ff. insbes. S. 78 f.

höher ist als der von kleineren und mittleren Unternehmen. Damit ergeben sich hier für den Prüfer verstärkt Prüfungsprobleme, auf die er in anderen Unternehmen (noch) nicht stößt. Andererseits gibt es aber neben den Großrechnern auch Anlagen der mittleren Datentechnik, die deshalb auch in kleineren und mittleren Unternehmen einsetzbar sind, weil ihnen nur mengen- und artmäßig bestimmte Aufgaben übertragen werden können. Auch in diesem Fall wird man vom Prüfer Grundkenntnisse der Datenverarbeitung verlangen müssen.

d) Der Jahresabschluß (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)

1. Die Regeln seiner Aufstellung

aa) Grundsätzliche Vorbemerkung

Der Jahresabschluß, bestehend aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung,[1] stellt eine Momentaufnahme der nicht abgeschlossenen Güter- und Geldkreisläufe eines Betriebes dar.[2] Sein Inhalt wird durch die Zahlen der Finanzbuchhaltung, das jährlich aufzustellende Inventar[3] und die zu treffenden Bewertungsentscheidungen bestimmt. Damit der Jahresabschluß seiner Aufgabe gerecht

---

1) Die Bilanzrichtlinie 1978 bezieht in Artikel 2 Abs. 1 den sog. Anhang in den Jahresabschluß ein. Nach Artikel 43 ist im Anhang zum Jahresabschluß die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung zu erläutern. Hierzu werden bestimmte Mindesteinzelangaben gefordert. Dem Anhang kommt damit die Funktion des aktienrechtlichen Erläuterungsberichtes nach § 160 Abs. 2 und 3 AktG zu.

2) Vgl. Egner, H., Bilanzen, a.a.O., S. 4; Clemm, H., Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft nach derzeitiger gesetzlicher Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, WPg 1977, S. 149

3) Vgl. § 39 Abs. 2 HGB

werden kann, die Informations- und Zahlungsbemessungsinteressen der Jahresabschlußadressaten durch die Vermittlung nachprüfbaren Wissens über den zahlenmäßigen Niederschlag des Betriebsgeschehens[1] zu befriedigen, hat er bestimmten inhaltlichen Anforderungen zu genügen. Dies bedeutet, daß geregelt sein muß, welche Vermögens- und Schuldpositionen auszuweisen sind, welche Wertmaßstäbe in Frage kommen und wie detailliert die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung zu gliedern sind.

Die Festlegung solcher Regeln ist problematisch, da - wie oben bereits kurz dargelegt wurde[2] - sich die Interessenlagen der Koalitionsteilnehmer, an die der Jahresabschluß gerichtet ist, widersprechen können. Leffson stellt in diesem Zusammenhang die Forderung auf, daß "die Jahresabschlußinformationen den Informationsbedürfnissen des Personenkreises entsprechen (müssen), der die geringsten Möglichkeiten hat, sich Zusatzinformationen zu beschaffen."[3]

Die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965 setzen im Gegensatz zu den entsprechenden Regelungen des Aktiengesetzes 1937 das Prinzip des Aktionärsschutzes gleichrangig neben das bis dahin dominierende

---

1) Vgl. Schneider, D., Renaissance der Bilanztheorie?, ZfbF 1973, S. 31

2) Vgl. S.

3) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 302

Prinzip des Gläubigerschutzes[1]. In Konfliktfällen jedoch, d.h. wenn die Möglichkeit einer Gläubigergefährdung besteht, gebührt dem Prinzip des Gläubigerschutzes der Vorrang vor dem Prinzip des Anteilseignerschutzes,[2] da die Anteilseigner das betriebliche Risiko zu tragen haben.

Ohne dies an dieser Stelle zu vertiefen, sei darauf hingewiesen, daß die Situation eines Unternehmens in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine andere ist. Wie bei der Aktiengesellschaft ist die unbeschränkte Gesellschafterhaftung durch ein Garantiekapital ersetzt, sonst aber können die Gesellschafter von den dispositiven Vorschriften des GmbH-Gesetzes Gebrauch machen[3] und die Zuordnung von Funktionen auf die Gesellschaftsorgane nach ihren Interessenlagen gestalten.[4] Das Schwergewicht der geplanten GmbH-Reform liegt daher neben dem Schutz von Minderheitsgesellschaften insbesondere

---

1) In der Begründung zu § 146 des Regierungsentwurfs eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, BT-Drucksache IV/171, teilweise abgedruckt bei Kropff, B., a.a.O., S. 237, heißt es: "Die Vorschriften des Aktiengesetzes 1937 über die Wertansätze in der Jahresbilanz sind einseitig auf den Gläubigerschutz abgestellt." Vgl. auch Forster, K.-H., Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz - der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts, WPg 1964, S. 422; Gessler, E., Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, hrsg. von V. Muthesius, Frankfurt a.M. o.J. (1965), S. 159

2) Vgl. Gessler, E., a.a.O., S. 159; Heigl, A., Zielvorgaben und Aufgabenstellung der aktienrechtlichen Prüfung, DB 1970, S. 1039. Wegen des Vorranges des Gläubigerschutzprinzips im Konfliktfall ist H.-J. Seemann, Befolgung des neuen Aktiengesetzes - eine Chance für die externe Bilanzanalyse?, Diss. Mannheim 1970, S. 33, Fußnote 1, der Ansicht, daß der Gläubigerschutz nach wie vor Priorität genießt.

3) Vgl. z.B. § 45 GmbHG, in der die Bedeutung des Gesellschaftsvertrages für die Einflußmöglichkeiten auf die Geschäftsführung sichtbar wird.

4) Zur weitgehenden organisatorischen Autonomie der GmbH-Gesellschafter vgl. Mertens, H.-J., Die Verfassung der GmbH (Geschäftsführer - Gesellschafterversammlung - Aufsichtsrat), in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 98 f.

auf einer Verbesserung der Gläubigerschutzbestimmungen.[1] Dies soll unter anderem durch die Kodifizierung neuer Rechnungslegungs- und Publizitätsvorschriften für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung erreicht werden.[2] Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß dem Prinzip des Gläubigerschutzes von vornherein Priorität eingeräumt wird.

Die Informationsinteressen der verschiedenen externen Jahresabschlußadressaten sollen nach den aktienrechtlichen Vorschriften[3] dadurch befriedigt werden, daß der Jahresabschluß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen hat, klar und übersichtlich aufzustellen ist und "im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben"[4] soll.

Diese Generalnorm ist wörtlich in § 128 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971[5] übernommen worden. Die Bilanzrichtlinie enthält in Artikel 2 keinen Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mehr, verlangt aber, daß der Jahresabschluß "ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln" hat.[6]

---

1) Vgl. Begründung zum GmbHG-Regierungsentwurf 1971, BT-Drucksache VI/3088, S. 80; Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und anderer handelsrechtlicher Vorschriften, Bundesrats-Drucksache 404/77, S. 27, im folgenden als GmbHG-Novelle 1977 zitiert.

2) Vgl. Begründung zur GmbHG-Novelle 1977, a.a.O., S. 27; Erläuterung zu Artikel 47 des Vorschlags einer vierten Richtlinie ... (Bilanzrichtlinie), BT-Drucksache VI/2875, S. 29

3) Vgl. § 149 Abs. 1 AktG

4) § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG

5) Vgl. BT-Drucksache VI/3088, S. 37

6) Vgl. Art. 2 Abs. 3 Bilanzrichtlinie 1978

Während der ursprüngliche Vorschlag der Bilanzrichtlinie[1] mit Ausnahme der Vorschrift, auch einen möglichst sicheren Einblick in die Finanzlage zu geben, den geltenden deutschen Vorschriften entsprach, d.h. insbesondere den einschränkenden Zusatz "im Rahmen der Bewertungsvorschriften" enthielt, wird im geänderten Vorschlag der Bilanzrichtlinie[2] hervorgehoben, daß ein "getreuer" Einblick in die Lage der Gesellschaft von "erstrangiger Bedeutung" sei. Wenn die Anwendung der Einzelvorschriften der Richtlinie dazu nicht ausreichend seien, ergebe sich aus diesem Grundsatz eine rechtliche Verpflichtung, zusätzliche Informationen zu liefern. Überdies mache die Forderung nach einem getreuen Einblick in die Lage der Gesellschaft die Bezugnahme auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entbehrlich, da deren Beachtung der Grundsatz ohnehin voraussetze.[3] Die verabschiedete Fassung der Bilanzrichtlinie versteht unter einem "getreuen Einblick" ein "den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild", das durch zusätzliche Angaben zu vermitteln ist, wenn die Anwendung der Vorschriften der Bilanzrichtlinie allein nicht ausreichend ist.[4]

Es ist nicht Zweck dieser Arbeit, die Harmonisierungsvorschriften der Rechnungslegungsvorschriften im einzelnen hinsichtlich ihrer Eignung für die angestrebten Ziele

---

1) Vgl. BT-Drucksache VI/2875, S. 3

2) Vgl. Geänderter Vorschlag einer vierten Richtlinie ... (Bilanzrichtlinie), a.a.O., S. 5

3) Kritisch zu dieser Begründung äußern sich Coenenberg, A.G. u. Eifler, G., Neue Aspekte der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften nach dem geänderten Vorschlag einer vierten EWG-Richtlinie, GmbH-Rdsch. 1974, S. 249 f.

4) Vgl. Art. 2 Abs. 4 Bilanzrichtlinie 1978

einer kritischen Analyse zu unterziehen.[1] Hier geht es darum, darzulegen, welchen grundsätzlichen prüfungsobjektbezogenen Schwierigkeiten der Jahresabschlußprüfer ausgesetzt ist und über welche Grundkenntnisse er verfügen muß, damit er im Rahmen geltender Rechtsvorschriften vertrauenswürdige Urteile abgeben kann. Aus diesem Grunde werden die Rechnungslegungsvorschriften der Bilanzrichtlinie 1978 den geltenden deutschen aktienrechtlichen Regelungen gegenübergestellt, ohne daß sie im einzelnen auf ihre Brauchbarkeit untersucht werden.

bb) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung

Neben den speziellen Rechnungslegungsvorschriften sind für die Aufstellung des Jahresabschlusses die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Grundlage an-

---

1) Zur kritischen Würdigung der verschiedenen Fassungen der Bilanzrichtlinie vgl. z.B. Müller, E., Vorentwurf einer Richtlinie über einheitliche Rechnungslegungsvorschriften in der EWG, AG 1971, S. 11 ff.; Elmendorff, W., Die Rechnungslegungsvorschriften nach dem Vorschlag einer 4. Richtlinie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, WPg 1972, S. 29 ff.; Offerhaus, K., Die Rechnungslegungsvorschriften nach dem Vorschlag der EWG-Kommission, DB 1972, S. 397 ff.; Kaminski, H., Stellungnahme der Groupe d'Etudes des Expertes Comptables de la C.E.E. zum Vorschlag einer 4. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Gemeinschaft, WPg 1973, S. 229 ff.; Busse von Colbe, W., Vereinheitlichung des Jahresabschlusses in der EWG, ZGR 1973, S. 105 ff.; Busse von Colbe, W., Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft durch die vierte Richtlinie des Rates, ZfbF 1974, S. 636 ff.; Coenenberg, A.G., Eifler, G., Neue Aspekte der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften nach dem geänderten Vorschlag einer vierten EWG-Richtlinie, GmbH-Rdsch. 1974, S. 249 ff.; Schwarz, I., Maßnahmen zur Harmonisierung der Rechnungslegung und Prüfung in der Europäischen Gemeinschaft, WPg 1977, S. 540 ff.

zusehen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beziehen sich aber nicht nur auf die Buchführung im engeren Sinn, sondern auch auf die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung und die Inventur.[1] Abweichend von den gesetzlichen Formulierungen wird in der Literatur daher vielfach auch der Begriff der "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung" verwendet.[2]

Nach der Einteilung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung von Leffson[3] ergeben sich folgende Gruppen von Grundsätzen:

1. Grundsätze der Dokumentation
   a) formale Grundsätze
   b) Grundsätze der Vollständigkeit der Buchführung
2. Grundsätze der Rechenschaft
   a) Rahmengrundsätze
      (1) Richtigkeit, Willkürfreiheit
      (2) Klarheit
      (3) Vollständigkeit

---

1) Vgl. Barth, K., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich - Ein geschichtlicher Aufriß, ZfhF 1963, S. 389; Aktiengesetz, Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 149, Anm. 1: "Die sich auf den Jahresabschluß beziehenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung enthalten auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und ordnungsmäßiger Bilanzierung."

2) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 2. Zur Rangordnung zwischen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung vgl. mit weiteren Nachweisen Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 144 ff.

4) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 85 und S. 93

b) Abgrenzungsgrundsätze
   (1) Abgrenzung der Sache und der Zeit nach
   (2) Realisationsprinzip
   (3) Imparitätsprinzip
c) ergänzende Grundsätze:
   (1) Stetigkeit
   (2) Vorsicht

Diese Grundsätze gelten für alle Unternehmen, sie sind rechtsformunabhängig.[1] Aus dem Umstand, daß der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, sie in Gesetzen erschöpfend zu regeln, ergibt sich ein wesentlicher Vorteil gegenüber zumindest auf Zeit festgeschriebenen Normen. Der Verzicht auf eine starre Reglementierung ermöglicht es, die Dynamik im betrieblichen Rechnungswesen kontinuierlich zu erfassen, indem die Auslegung der Rechnungslegungsvorschriften reibungslos veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen angepaßt werden kann.[2] Einige Regeln jedoch haben Eingang in gesetzliche Bestimmungen gefunden, da sie der Gesetzgeber für besonders wichtig hielt oder weil häufig gegen sie verstoßen wurde.[3]

cc) Die Erfüllungsarten der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung - dargestellt an einigen Beispielen

Im Falle der Festlegung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in rechtsformbezogenen Spezialgesetzen ist zu unterscheiden, ob es sich um eine

---

1) Dies ergibt sich zwangsläufig aus § 38 Abs. 1 HGB. Vgl. auch Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 149 Anm. 5

2) Vgl. Wöhe, G., Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß?, Steuer-Kongreß-Report 1967, München 1967, S. 213

3) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 12

notwendige oder mögliche Definition der entsprechenden Grundsätze handelt.[1] Die mögliche Ausgestaltung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung hat nur Geltung für die Unternehmen, die in der Rechtsform geführt werden, auf die sich das Gesetz bezieht. Die notwendige Erfüllungsart hat demgegenüber allgemeinverbindlichen Charakter. Dies sei an den Vorschriften der verabschiedeten Bilanzrichtlinie erlaubt, die diese zur Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, zur Bilanzierungsfähigkeit bestimmter Wirtschaftsgüter und zur Bewertung von Bilanzpositionen enthält.

Nach dem Rahmengrundsatz der Bilanzklarheit ist der Jahresabschluß systematisch so zu gliedern, daß er Einblicke in die Vermögens- und Kapitalstruktur, die Finanzierung, die Rentabilität, die Liquidität usw. geben kann. Dieser Grundsatz wird in seiner allgemeinen Form sowohl im Aktiengesetz[2] als auch in der Bilanzrichtlinie[3] ausdrücklich aufgeführt.

Darüber hinaus wird diese Rahmenvorschrift durch vorgeschriebene Mindestgliederungen ausgefüllt, von denen nur abgewichen werden darf, wenn dies der Geschäftszweig erfordert und die andere Gliederung gleichwertig ist.[4] Während § 151 Abs. 1 AktG dem Unternehmen keine Wahl zwischen verschiedenen Gliederungsformen der Bilanz

---

1) Vgl. Spieth, E., Wundram, R., Zur Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen im Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., WPg 1978, S. 130

2) Vgl. § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG

3) Vgl. Art. 2 Abs. 3 Bilanzrichtlinie 1978

4) Vgl. § 151 Abs. 1 Satz 1; Art. 4 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978

läßt, gestattet Artikel 8 in Verbindung mit den Artikeln 9 und 10 der Bilanzrichtlinie auch die Aufstellung in Staffelform, wie sie zum Teil in angelsächsischen Ländern üblich ist.

Als notwendige Erfüllungsart der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sind die in den Mindestgliederungen zum Ausdruck kommenden allgemeinen Gliederungsprinzipien, nicht aber die Beachtung jeder einzelnen Gliederungspositionen anzusehen [1] Den Gliederungsformen (Konto- oder Staffelform) ist im Hinblick auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung keine Bedeutung beizumessen. Die Staffelform erleichtert durch die Bildung von Zwischensummen (z.B. networking capital) die Bilanzanalyse, ohne daß sie aber gegenüber der Kontoform wesentliche Fortschritte in den Informationsmöglichkeiten bietet.[2]

Wie für die Bilanz gilt auch für die Gewinn- und Verlustrechnung das Bruttoprinzip, d.h. Saldierungen zwischen Aktiv- und Passivposten sowie zwischen Aufwands- und Ertragspositionen sind unzulässig. Dieses ebenfalls zum Rahmengrundsatz der Klarheit zählende Prinzip ist im Aktiengesetz in § 158 Abs. 2 sowie - wenn auch nicht uneingeschränkt - in § 157 Abs. 1 verankert.[3] Artikel 7 der Bilanzrichtlinie hebt das Bruttoprinzip als grundsätzlich notwendige Erfüllungsart der Grund-

---

1) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 157

2) Vgl. Busse von Colbe, W., a.a.O., S. 639

3) Vgl. auch Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., Aktiengesetz. Kommentar, Bd. III, Erl. zu § 157, Anm. 11. Anderer Ansicht zur Durchbrechung des Bruttoprinzips in der aktienrechtlichen G. u. V.-Rechnung WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 697

sätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung deutlicher hervor.[1)]

Während das Aktiengesetz in § 157 Abs. 1 die Aufstellung der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung zwingend in Staffelform vorschreibt und die Gliederung nach Aufwandsarten vornimmt, stellt die Bilanzrichtlinie vier Gliederungsschemata zur Wahl: Zulässig sind die Umsatzrechnung und die Produktionsrechnung jeweils in Staffel- oder Kontoform.[2)]

Die traditionelle Form der Gewinn- und Verlustrechnung ist die Produktionsrechnung, die zu einer Gliederung nach der Art der Aufwendungen und Erträge führt. Sie ist verhältnismäßig leicht aufzustellen und nachzuprüfen, da sich die Erträge und Aufwendungen ohne besondere Mühe aus der Buchführung ableiten lassen.[3)] Die Festlegung des § 157 Abs. 1 AktG stellt aber nur eine mögliche Form der Gewinn- und Verlustrechnung dar. Unternehmen in anderen Rechtsformen können von ihr abweichen, ohne damit gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu verstoßen.[4)]

Auch die äußere Form, in der die aktienrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen ist, gilt nicht als notwendige Erfüllungsart der Grundsätze

---

1) Für kleinere Gesellschaften läßt die Richtlinie jedoch Durchbrechungen des Bruttoprinzips zu. Vgl. Art. 27 Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. Art. 22 i.V.m. Art. 23 - 26 Bilanzrichtlinie. Zu den Verfahren vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 235 ff.

3) Vgl. Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 157, Anm. 9; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 1, 4. Aufl., Stuttgart 1968, Erl. zu § 157 Tz. 19

4) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 741

ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung. Die Festlegung auf die Staffelform im Zuge der Aktienrechtsreform 1965 wurde damit begründet,daß sie für nicht bilanzkundige Aktionäre einprägsam und übersichtlich den Erfolg zeigt.[1] Die Orientierung an nicht bilanzkundigen Personen rechtfertigt aber nicht, die Staffelform zu einer notwendigen Erfüllungsart der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu erheben, auch wenn sie infolge der Bildung von Zwischensummen leichter auswertbar ist.[2]

Sollen der Gewinn- und Verlustrechnung klare Informationen über das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit entnehmbar sein, ist es erforderlich, daß die Erfolgsbestandteile nach ihren Quellen gegliedert werden. Die Aufwendungen und Erträge aus der dem Unternehmenszweck entsprechenden betrieblichen Leistungserstellung sind von den betriebsfremden und außerordentlichen Größen zu trennen.[3] Es ist eine Abgrenzung der Sache und der Zeit nach vorzunehmen.

Die Bilanzrichtlinie differenziert stärker als § 157 Abs. 1 AktG zwischen dem Betriebsergebnis, dem Finanzergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis,[4] indem sie die Aufwendungen und Erträge wie folgt anordnet:[5]

---

1) Geßler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, a.a.O., Erl. zu § 157, Anm. 14

2) Vgl. die Gegenüberstellung bei Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 230 f.

3) Vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 123

4) Vgl. Art. 23 - 26 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 23 Bilanzrichtlinie 1978, die die Gliederungsvorschrift für die in Staffelform aufzustellende Produktionsrechnung enthält.

- Aufwendungen und Erträge aus dem Leistungserstellungsprozeß (Positionen 1 - 8)
- Aufwendungen und Erträge aus Finanzanlagen (Positionen 9 - 13)
- Steuern auf das Ergebnis der normalen Geschäftstätigkeit (Position 14)
- Jahresergebnis der normalen Geschäftstätigkeit nach Steuern
- Außerordentliche Aufwendungen und Erträge, Außerordentliches Ergebnis und Steuern hierauf (Positionen 16 - 19)

Die scharfe Trennung der Aufwendungen und Erträge, die mit der Leistungserstellung und -verwertung zusammenhängen, von denen mit betriebsfremdem Charakter ist als Ausfluß des Klarheitsprinzips erforderlich und somit als ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung anzusehen, der für Unternehmen aller Rechtsformen gleichermaßen von Bedeutung ist.

Ebensowenig wie die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind die Fragen der Bilanzierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen und Schulden[1] und deren Bewertung gesetzlich abschließend geregelt. Auch in diesem Zusammenhang sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung von Bedeutung. Hinsichtlich der Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden sind nach den geltenden aktienrechtlichen

---

1) Das Steuerrecht (vgl. z.B. §§ 4, 5, 6 EStG) verwendet den Begriff des Wirtschaftsgutes (Vermögen = positive Wirtschaftsgüter; Schulden = negative Wirtschaftsgüter). Zum Inhalt dieses gesetzlich nicht definierten Begriffs vgl. z.B. John, G., Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden in der Steuerbilanz. Eine kritische Analyse vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Köln, Berlin, Bonn, München 1963, S. 19 ff; Weber, M., Zur Lehre vom Wirtschaftsgut, Berlin 1969; May, E., Das Wirtschaftsgut. Kritische Analyse der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Wiesbaden 1970; Jacobs, O.H., Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971; Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 316 ff.

Vorschriften Aktivierungs- und Passivierungsgebote, Aktivierungs- und Passivierungsverbote sowie Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte zu unterscheiden.[1)]

Wie die folgenden Beispiele zeigen, stellen die derzeitigen aktienrechtlichen Vorschriften und die Vorschriften der Bilanzrichtlinie zur Aktivierung von Vermögensgegenständen und Passivierung von Schulden teils rechtsformbezogene Spezialvorschriften, teils die Kodifizierung allgemeiner Bilanzierungsprinzi en dar.

Nach § 153 Abs. 3 AktG darf für immaterielle Anlagewerte ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.[2)] Dieser Vorschrift sind zwei Bilanzierungsprinzipien zu entnehmen: Es besteht ein Verbot, selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen. Für den Fall des entgeltlichen Erwerbs ist ein Bilanzierungswahlrecht vorgesehen.

---

1) Vgl. Abb. 5

2) Vgl. die analoge Vorschrift in § 131 Abs. 3 GmbHG-Regierungsentwurf 1971, BT-Drucksache VI/3088

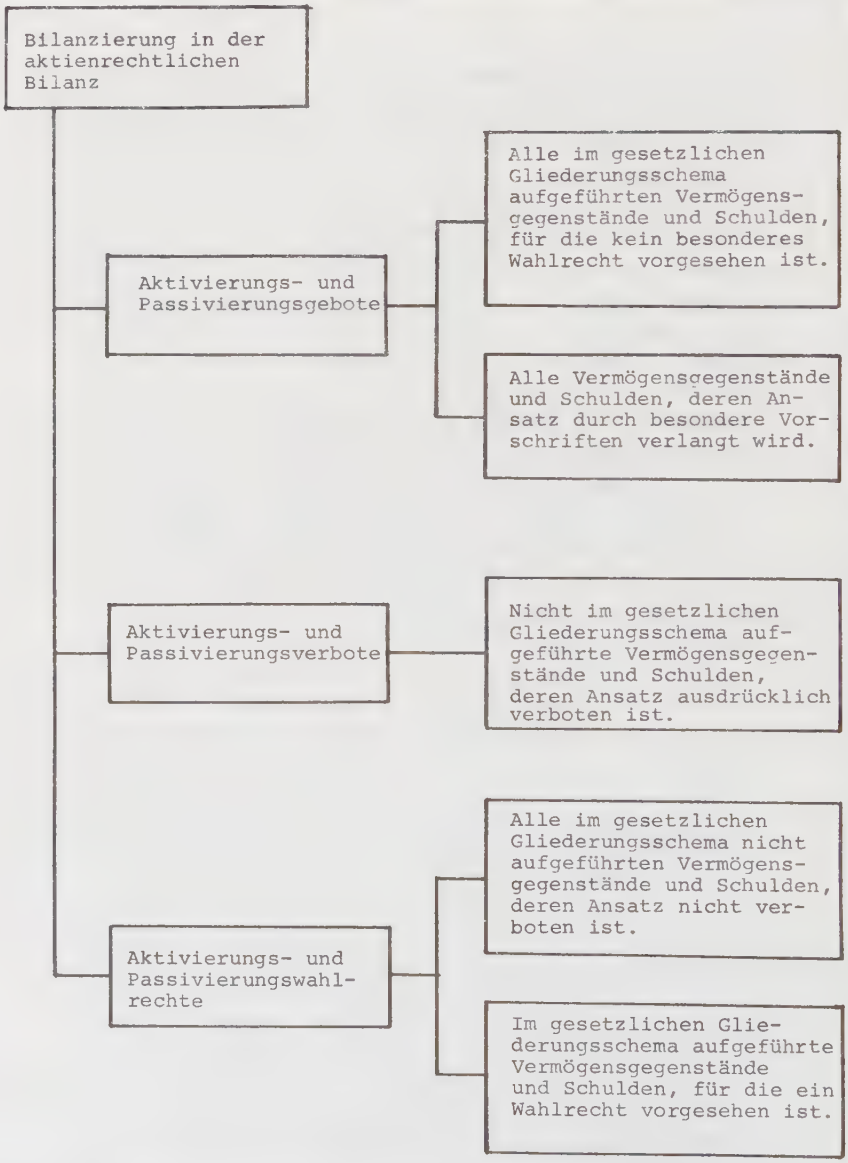

Abb. 5: Bilanzierung in der aktienrechtlichen Bilanz

Die Frage der Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände war vor Verabschiedung des Aktiengesetzes 1965 stark umstritten. Die Diskussion drehte sich insbesondere um die Behandlung des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes.[1] Nachdem bereits 1958 die Finanzverwaltung in gleichlautenden Ländererlassen[2] die Aktivierungspflicht für Aufwendungen aus der Grundlagenforschung, der Neuentwicklung bestimmter Erzeugnisse und der Entwicklung wesentlicher Änderungen der laufenden Fertigung verneinte, entschied das Aktiengesetz 1965 die Streitfrage "im Sinne bewährter kaufmännischer Übung."[3]

Die Bilanzrichtlinie hingegen räumt den EG-Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ein, Vorschriften zu erlassen, nach denen auch selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden dürfen[4] und dann innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben sind.[5] Für den Fall der Aktivierung ist vorgesehen, daß Gewinne nur dann ausgeschüttet werden dürfen, wenn freie Rücklagen wenigstens in Höhe der nicht abgeschriebenen selbst erstellen immateriellen Vermögensgegenstände vorhanden sind.[6]

Für die derzeitige aktienrechtliche Behandlung der selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände und die Beibehaltung des Aktivierungsverbots spricht vor allem

---

1) Vgl. z.B. Börnstein, U., Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1957, S. 553 ff.; Döllerer, G., Entwicklungskosten in der Handelsbilanz, BB 1957, S. 983 ff.

2) BStBl. 1958 II S. 189 ff.

3) So die Begründung des Regierungsentwurfs eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz, BT-Drucksache IV/171, zitiert bei Kropff, B., a.a.O., S. 244

4) Vgl. Art. 9 und 10 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 34 und 37 Bilanzrichtlinie 1978

6) Vgl. Art. 34 und 37 Bilanzrichtlinie 1978

folgender Grund.[1)]

Bei immateriellen Vermögensgegenständen ist das Risiko wirtschaftlicher Entwertung besonders groß.[2)] Dies gilt zweifellos sowohl für selbst erstellte als auch für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände.[3)] Es ist nicht abzusehen, ob und wie lange sie wirtschaftlich genutzt werden können, da insbesondere der technische Fortschritt nicht abschätzbar ist. Diese Unsicherheit wirkt sich auch auf die Bewertung aus, die im Falle der Bilanzierung vorzunehmen ist. Das Risiko, daß die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für immaterielle Vermögensgegenstände durch die spätere Verwendung zurückfließen, ist für die Zukunft schwer abzuschätzen. Für das Aktivierungsverbot spricht also das Vorsichtsprinzip, wenn auch den Kritikern[4)] dieser Bilanzierungsvorschrift zuzustimmen ist, daß hierdurch der sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage berührt wird. Es ist richtig,

---

1) Vgl. dazu insbesondere Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 153, Anm. 41 b; Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 153, Anm. 94; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 153 Tz 115

2) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 596

3) Vgl. Kropff, B., Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechtes, WPg 1964, S. 566

4) Vgl. z.B. Christoffers, R., Die Problematik des § 153 Abs. 2 AktG aus betriebswirtschaftlicher Sicht, DB 1970, S. 165 ff.; Maul, K.-H., Zur Rechnungslegung im Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, BB 1970, S. 952; Selchert, F. W., Behandlung konzernintern erstellter und erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter in der konsolidierten Bilanz, DB 1971, S. 1269. Im Vorentwurf der Bilanzrichtlinie (EWG-Dokument 2800, 1. Fassung), zitiert bei: Zum Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (RefE), Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer zum Abschnitt Rechnungslegung, WPg 1970, S. 159, heißt es: "Eine Aktivierung wird insbesondere deshalb für zulässig erachtet, weil anderenfalls bei Behandlung dieser immateriellen Vermögenswerte als Aufwand der Periode, vornehmlich bei kleineren und mittleren Unternehmen, der Einblick in die Vermögens- und Ertragslage verzerrt wird."

daß z.B. selbst entwickelte Patente die wirtschaftliche Lage eines Betriebes wesentlich bestimmen können. Bei nicht sachgemäßer Bewertung - und hier liegt das Problem - besteht die Gefahr der unzutreffenden Darstellung der wirtschaftlichen Lage aber auch. Durch die Bildung von Rücklagen in Höhe der aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Werte[1] lassen sich zwar ungerechtfertigte Ausschüttungen verhindern, ob aber der gewünschte möglichst sichere Einblick in die Vermögenslage erzielt wird, bleibt mehr als fraglich. Es ist Wöhe[2] zuzustimmen, der das geltende Verbot der Aktivierung selbst erstellter immaterieller Wirtschaftsgüter als ein allgemeines rechtsformunabhängiges Bilanzierungsprinzip ansieht, das eine notwendige Erfüllungsart der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung darstellt.

Die Bilanzrichtlinie sieht aber auch die Kodifizierung allgemeiner Bilanzierungsprinzipien vor, die bis heute keinen Eingang in die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften gefunden haben.

Entgegen allen allgemeinverbindlichen Grundsätzen über die Bildung von Rückstellungen[3] wird für Pensionsrückstellungen ein Passivierungswahlrecht angenommen. Diese Auffassung geht auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs aus dem Jahre 1961 zurück, der entschied,[4] daß für Verpflichtungen aus Pensionsanwartschaften keine Passivie-

---

1) Vgl. den Vorschlag von Maul, K.-H., Zur Rechnungslegung ..., a.a.O., S. 952; Art. 32 und 34 (geänderte Bilanzrichtlinie)

2) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 157

3) Vgl. hierzu die eingehende Darstellung von Eifler, G., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976

4) Vgl. BGH vom 27. Februar 1961, - II ZR 292/59 -, BGHZ Bd. 34, S. 324

rungspflicht bestehe.[1] Dieses Wahlrecht kam schon früher in einem Urteil des Bundesfinanzhofs zum Ausdruck.[2] Trotz erheblicher Bedenken[3] wurde auch im Aktiengesetz 1965 von der Festlegung einer Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen Abstand genommen. Dieser unbefriedigende Zustand dauert noch an, obwohl sich durch die inzwischen erfolgte Änderung der Rechtslage[4] der Verpflichtungscharakter der Pensionszusagen erheblich verstärkt hat.[5]

Die Bilanzrichtlinie enthält dagegen für Pensionsrückstellungen kein Passivierungswahlrecht mehr, sondern schreibt eine Passivierungspflicht vor.[6] Es bleibt zu hoffen, daß der nationale Gesetzgeber möglichst bald nach Verabschiedung der Bilanzrichtlinie entsprechende Konsequenzen zieht und dieses Bilanzierungsprinzip kodifiziert.[7]

---

1) Zur Kritik an dieser Rechtsprechung des BGH vgl. Adler, H., Forster, K.-H., Die Verneinung der Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen durch den Bundesgerichtshof, AG 1961, S. 301 ff.; Sieben, H., Zur Passivierungspflicht von Pensionsverbindlichkeiten, WPg 1963, S. 29 ff.; Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 19; Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 472 f.

2) Vgl. BFH vom 22. Januar 1958, - I 14/57 -, BStBl. 1958 III S. 186

3) Vgl. hierzu im einzelnen Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S. 255

4) Vgl. Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19.12.1974, BGBl. I S. 3610

5) Der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. tritt unter Hinweis auf die geänderte Rechtslage nachdrücklich für eine gesetzliche Passivierungspflicht ein. Vgl. Hauptfachausschuß, Ist das Bilanzierungswahlrecht für Pensionsverpflichtungen vertretbar?, WPg 1976, S. 86 ff.

6) Vgl. Art. 9 und 10 i.V.m. Art. 20 Bilanzrichtlinie 1978. In Artikel 20 heißt es: "Als Rückstellungen sind ... auszuweisen ..." (Hervorhebung vom Verf.). Vgl. auch Müller, E., Einheitliche Rechnungslegungsvorschriften in der EWG, AG 1972, S. 234

7) Bei Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 326, Fußnote 98, findet sich der Hinweis, daß die Mehrzahl der Aktiengesellschaften Pensionsverbindlichkeiten ohnehin schon passiviert hat.

Die nach der Bilanzrichtlinie für die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften auzuwendenden Bewertungsgrundsätze entsprechen in weitem Maße den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung.[1] Dies wird auch in der Begründung zu Artikel 28 der Bilanzrichtlinie zum Ausdruck gebracht: "In diesem Artikel sind die wichtigsten allgemeinen Bewertungsgrundsätze niedergelegt, für deren Anwendung die Mitgliedstaaten Sorge tragen müssen."[2]

Artikel 28 der Bilanzrichtlinie verweist in seiner geänderten Fassung auf die folgenden Prinzipien, von denen Abweichungen nur in Ausnahmefällen zulässig sein sollen. Auf die Abweichungen ist im Anhang zum Jahresabschluß hinzuweisen. Sie sind ausreichend zu begründen. Daneben ist ihr Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert anzugeben.[3]

(1) Die Bewertung hat auf Basis der Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit zu erfolgen. Nach dem Going-Concern-Konzept sind also keine Liquidationswerte anzusetzen, es sei denn, es handelt sich um Gegenstände, die bald veräußert werden sollen.[4]

(2) Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung der Vermögensgegenstände und Schulden, von dem nur in bestimmten Fällen abgewichen werden darf. Art. 38 der verabschiedeten

---

1) Vgl. Busse von Colbe, W., a.a.O., S. 640

2) Begründung zu Artikel 28 des Vorschlags für eine Vierte Richtlinie ... (Bilanzrichtlinie), BT-Drucksache VI/2875, S. 23, (jetzt Artikel 31)

3) Vgl. geänderter Vorschlag einer vierten Richtlinie, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 6/74, S. 24 f., als (geänderte) Bilanzrichtlinie zitiert.

4) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 149, Tz 65; UEC-Kommission für Buchführung, Die Beachtung des Grundsatzes der Fortführung des Unternehmens ("going concern basis") bei der Abschlußprüfung, Entwurf einer Empfehlung, Journal UEC 1976, S. 178 ff.; Clemm, H., a.a.O., S. 151 f.

Bilanzrichtlinie läßt für Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe unter bestimmten Voraussetzungen die Festbewertung zu.[1] Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens können nach Artikel 40 Bilanzrichtlinie 1978 auch nach den gewogenen Durchschnittswerten oder aufgrund des Fifo-, Lifo- oder eines analogen Verfahrens berechnet werden.[2]

(3) Die Anfangsbilanz eines Wirtschaftsjahres muß mit der Schlußbilanz des vorhergehenden Wirtschaftsjahres übereinstimmen (Grundsatz der Bilanzidentität).

(4) Zur Sicherung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen ist der Grundsatz der Bewertungskontinuität einzuhalten. Dieser allgemeingültige Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung[3] ist im Aktiengesetz 1965 explizit nicht enthalten. Die Vergleichbarkeit wird durch die Bestimmungen über die im Geschäftsbericht zu gebenden Erläuterungen sichergestellt.

---

1) Vgl. hierzu auch § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB, der für Unternehmen aller Rechtsformen gilt.

2) Vgl. die analoge Vorschrift des § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG

3) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 185. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 149 Tz 29 sind dagegen der Auffassung, daß der Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität bisher keinen Eingang in das Handelsrecht gefunden habe. Ebenso Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 153, Anm. 24. Das WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 573, führt aus, daß "auch nach dem AktG 1965 weder eine gesetzliche noch aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung herzuleitende Verpflichtung, die materielle Bilanzkontinuität (Im Original gesperrt, d. Verf.), also die Beibehaltung gleicher Bewertungsgrundsätze für zwei aufeinanderfolgende Schlußbilanzstichtage, zu wahren, (bestehe), sofern nur die gesetzlichen Bewertungsvorschriften eingehalten werden." Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, a.a.O., S. 307, wertet die Ausführungen des WP-Handbuches als "manipulationsfreudige Auffassung".

Die Durchbrechung der Bewertungskontinuität zieht nach § 160 Abs. 2 Satz 4 AktG eine Berichtspflicht nach sich. Durch diese Vorschrift soll u.a. erreicht werden, daß die Bewertungskontinuität nur dann durchbrochen wird, wenn sie sich sachlich begründen läßt.[1)]

(5) Es wird verlangt, daß der Grundsatz der Vorsicht in jedem Fall beachtet werden muß. Danach sind die Risiken und Chancen bei der Bewertung vorsichtig abzuschätzen. Den Faktoren, die zu einer niedrigeren Bewertung und damit zu einem geringeren Gewinnausweis führen, ist unter Umständen ein größeres Gewicht beizumessen.[2)] Dieses Prinzip dient sowohl den Interessen des Unternehmens als auch denen der Gläubiger und Anteilseigner, vorausgesetzt, daß drohende Risiken nicht als Vorwand verwendet werden, den Erfolgs- und Vermögensausweis zu manipulieren.[3)]

Ohne eine erschöpfende Aufzählung, was zur Einhaltung des Vorsichtsgrundsatzes zählt, zu beabsichtigen,[4)] verlangt die Bilanzrichtlinie 1978 die Einhaltung

- des Realisationsprinzips,
- des Imparitätsprinzips,
- des Wertaufhellungsprinzips, d.h. die Berücksichtigung verlustbringender Risiken, die erst nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor Aufstellung der Bilanz erkannt werden, sofern sie während des Abschlußjahres verursacht wurden,[5)]

---

1) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 24. Diese Auffassung stützt die These, daß es sich bei dem Grundsatz der Bewertungskontinuität um eine allgemeingültige Bewertungsregel handelt, von der nur abgewichen werden darf, wenn es sachlich erforderlich ist. So auch Wöhe, G., Handelsbilanz und Steuerbilanz, a.a.O., S. 295

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 581; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 149 Tz 82

3) Vgl. Wöhe, G., Handelsbilanz und Steuerbilanz, a.a.O., S. 298

4) In Art. 31 Abs. 1 c) Bilanzrichtlinie 1978 heißt es: "Der Grundsatz der Vorsicht muß in jedem Fall beachtet werden. Das bedeutet insbesondere: ..."

5) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 149 Tz 86

- der Forderung, daß Wertminderungen verursachungsgemäß und nicht nach dem Tragfähigkeitsprinzip[1] zu periodisieren sind.

Die Durchsetzung des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips wird durch das Niederstwertprinzip für Vermögensgegenstände bzw. Höchstwertprinzip für Schulden erreicht.[2] Die Fixierung einer oberen Wertgrenze dient dem Schutz der Gläubiger und Anteilseigner, da sie verhindert, daß bewertungsbedingte Buchgewinne als Ausschüttungen das Unternehmen verlassen und somit die Kapitalerhaltung, die Haftungssubstanz und die Erhaltung der Ertragskraft beeinträchtigen.[3] Dies ist auch im Interesse der Unternehmenserhaltung von Vorteil.

Nach den geltenden Bilanzierungsgepflogenheiten gilt die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens dann als gewahrt, wenn das nominell eingesetzte Kapital erhalten bleibt. Konsequenterweise stellen daher die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die obere Grenze der Bewertung dar. Eine Bilanzierung zu Zeitwerten erfolgt nur, wenn diese unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegen.[4]

Die Bilanzrichtlinie 1978 räumt in Artikel 33 in Abweichung von diesem im Aktiengesetz 1965 kodifizierten Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung den Mitgliedstaaten bis zu einer späteren Koordinierung das Recht ein, neben dem in Artikel 32 niedergelegten Anschaffungswertprinzip die regelmäßige Zeitwertbilanzierung zu gestiegenen Wiederbeschaffungskosten für das abnutzbare Anlagevermögen und Vorräte sowie die

---

1) Die Anwendung des Tragfähigkeitsprinzips würde bedeuten, daß sich die Verteilung der Wertminderungen an der Ertragslage orientiert.

2) Bieg sieht im Niederstwertprinzip bzw. Höchstwertprinzip eine "technische Vorschrift"; vgl. Bieg, H., a.a.O., S. 265

3) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 324

4) Vgl. Koch, H., Die Problematik des Niederstwertprinzips, WPg 1957, S. 5

fallweise Neubewertung von Sach- und Finanzanlagen zuzulassen.

Zu diesem Wahlrecht heißt es in der Begründung zu Artikel 29 und 30 der Bilanzrichtlinie:[1] "Entsprechend der derzeit geltenden Regelung und den bisherigen Gepflogenheiten in den meisten Mitgliedstaaten liegt den Bestimmungen der Richtlinie das Anschaffungswertprinzip zugrunde; ... Um aber auch der Praxis in einem Mitgliedstaat Rechnung zu tragen und um eine Entwicklung sowie Anpassung der Bewertungsregeln im Sinne einer Berücksichtigung von Geldwertschwankungen oder von durch sonstige Ursachen bedingten Veränderungen der Wiederbeschaffungspreise nicht unmöglich zu machen, wurde ... eine Abweichung von den Regeln ... (Anschaffungswertprinzip, d. Verf.) vorgesehen, die es den Mitgliedstaaten ermöglicht, auch eine Bewertung anhand des Wiederbeschaffungswertprinzips vorzusehen." Für den Fall einer Bewertung zu über den Anschaffungskosten liegenden Tageswerten wird vorgeschrieben, daß die Zuschreibungen zu den Anschaffungswerten erfolgsneutral in eine nicht für Ausschüttungen oder Verlustverrechnung verwendbare Neubewertungsrücklage ggfs. unter gesondertem Abzug der latenten Steuern einzustellen sind.[2]

Die Zweckmäßigkeit dieses Konzepts der Bilanzrichtlinie ist umstritten.[3] Sie soll auch im Rahmen der hier zu behandelnden Fragestellung nicht weiter untersucht werden, da nicht davon auszugehen ist, daß der deutsche Gesetzgeber die Möglichkeit der Bewertung nach dem Wiederbeschaf-

---

1) BT-Drucksache VI/2875, S. 24

2) Vgl. Art. 33 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. z.B. Busse von Colbe, W., a.a.O., S. 643; unbedingt ablehnend Strobel, W., Zur EG-Reform der GmbH-Pflichtprüfung und der Rechnungslegung, DB 1978, S. 705 f.

fungswertprinzip zulassen wird.[1)]

Würden die für deutsche Unternehmen geltenden Rechnungslegungsvorschriften jedoch im Sinne der Artikel 33 der verabschiedeten Bilanzrichtlinie verändert, so wäre dies auch mit Auswirkungen für die Jahresabschlußprüfungen verbunden. In besonderem Maße müßten die Abschlußprüfer darauf achten, daß nicht durch Manipulationen der Einblick in die Lage der Gesellschaften gefährdet würde.[2)] Diese Gefahr ist insbesondere auch dadurch gegeben, daß die Diskussionen über die anzuwendenden Methoden nicht abgeschlossen sind. Denn die Ermittlung von Wiederbeschaffungskosten oder anderer Werte zur Berücksichtigung inflatorischer Entwicklungen ist in vielen Fällen mit größeren Problemen verbunden als die Ermittlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Zuverlässigkeit und auch die Prüfbarkeit der Jahresabschlußangaben könnte somit leicht beeinträchtigt werden.

Während die Fixierung einer oberen Wertgrenze durch das Anschaffungswertprinzip als Bestandteil des Grundsatzes der Vorsicht ein Element allgemeingültiger Grundsätze

---

1) Die Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten wird von der Bundesregierung, dem Finanzausschuß und dem Rechtsausschuß des Deutschen Bundestages abgelehnt; vgl. Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) vom 28. April 1977, Bericht der Abgeordneten Alber und Schmidt (München), BT-Drucksache 8/451, S. 4 f.; vgl. auch Biener, Die möglichen Auswirkungen der Vorschläge für eine vierte und siebte gesellschaftsrechtliche Richtlinie auf die steuerliche Gewinnermittlung, GmbH-Rdsch. 1978, S. 19

2) Die Begründung zu Art. 29 und 30 der Bilanzrichtlinie (a.a.O., S. 24) verweist hinsichtlich der Gefahren, die mit der Bewertung zum Wiederbeschaffungswert verbunden sein können, neben der Einhaltung der Generalklausel des Art. 2 auch auf die Pflichtprüfung.

3) Dies ist eines der Argumente, die der Rechtsausschuß des Deutschen Bundestages gegen die Art. 30 und 31 der Bilanzrichtlinie vorbringt; vgl. BT-Drucksache 8/451, S. 4

ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung darstellt, ist die Frage nach der Klassifizierung einer Wertuntergrenze nicht so leicht zu beantworten. Die Überbetonung des Grundsatzes der Vorsicht führt dazu, daß der in einer Periode erzielte Gewinn nicht vollständig ausgewiesen und damit der Ausschüttung an die Anteilseigner und den Fiskus entzogen wird.

Das Interesse des Fiskus muß sich aus der fiskalischen Zielsetzung einer möglichst schnellen Einnahmenerzielung und der Einhaltung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darauf richten, durch geeignete Bewertungsvorschriften Gewinnverschiebungen zu vermeiden.[1] Diese Möglichkeit besteht im Rahmen der Steuergesetzgebung. Handelsrechtlicher Vorschriften bedarf es hierzu nicht. In vielen Fällen ordnet der Gesetzgeber jedoch das Ziel der periodengerechten Gewinnermittlung wirtschaftspolitischen Zielsetzungen unter und läßt Unterbewertungen zu, die, wenn sie auch in der Handelsbilanz vorgenommen werden, deren Aussagefähigkeit erheblich beeinträchtigen können. Auf dieses Problem wird noch besonders einzugehen sein.

Die willkürliche Ausnutzung des Vorsichtsprinzips liegt dann nicht im Interesse der Anteilseigner, wenn diese keinen Einfluß auf die Aufstellung des Jahresabschlusses haben und dieser die einzige Informationsmöglichkeit über die Lage der Gesellschaft ist. In diesem Falle werden sowohl die Informations- als auch die Zahlungsbemessungsinteressen der Anteilseigner beeinträchtigt. Anteilseigner, die Einfluß auf die Aufstellung des Jahresabschlusses haben und denen weitgehende Kontrollrechte eingeräumt werden, be-

---

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 349 f.; Jacobs, O. H., Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971, S. 16

dürfen dieses besonderen Schutzes durch Wertuntergrenzen jedoch nicht.[1] So unterliegt bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung z.B. die Feststellung der Jahresbilanz und die Gewinnverteilung der Bestimmung der Gesellschafter.[2] Diese Regelung ist in § 150 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971 übernommen worden.[3]

Durch die willkürliche Unterbewertung entstehen stille Rücklagen, die dazu verwendet werden können, durch ebenso stille Auflösung entstandene Verluste zu verschleiern. Die Existenz eines "Verlustverschleierungspotentials"[4] ist nicht nur aus der Sicht außenstehenden, mit geringen Kontrollrechten ausgestatteten Anteilseignern, sondern auch aus der Sicht der Gläubiger abzulehnen, für die der veröffentlichte Jahresabschluß neben Auskünften von Kreditinstituten und eigenen Beobachtungen der Geschäftstätigkeit die einzige Informationsquelle darstellt.

Großgläubiger befinden sich in einer anderen Situation. Diese werden sich nicht mit einem allgemein zugänglichen Jahresabschluß begnügen, sondern weitere Erläuterungen - ggfs. im Rahmen einer freiwilligen Prüfung - verlangen, um einen besseren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage des Kreditnehmers zu erhalten. Da kleine Gläubiger wegen ihres geringen Einflusses auf ihre Kreditnehmer diese Möglichkeit nicht besitzen, muß in anderer Weise dafür gesorgt werden, daß sie einen relativ sicheren Einblick in die Lage ihrer Kreditnehmer erhalten.

Dieser Forderung könnte man entgegenhalten, daß es hierzu vorgeschriebener Wertuntergrenzen infolge bestehen-

---

1) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 155 f.

2) Vgl. § 46 Nr. 1 GmbHG

3) Vgl. BT-Drucksache VI/3088, S. 45

4) Dieser Ausdruck für stille Rücklagen wurde von Stützel geprägt; vgl. Stützel, W., in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, a.a.O., S. 249

der Ausschüttungssperren bei Kapitalgesellschaften nicht bedürfe. Dabei wird jedoch übersehen, daß die bloße Orientierung an den vorhandenen Vermögenswerten streng genommen nur auf den Fall des notleidenden Kredits abstellt. Sinnvoller ist es aber, bei der Kreditvergabe unter Berücksichtigung der Vermögens- und Schuldenlage die Entwicklung der Ertrags- und Liquiditätslage in den Mittelpunkt der Kreditwürdigkeitsanalyse zu stellen. Von ihr hängt es ab, ob die Abwicklung des Kredits planmäßig verlaufen kann. Kleine Gläubiger können solche Überlegungen nicht anstellen, wenn durch die Überbetonung des Vorsichtsprinzips in erheblichem Ausmaß stille Rücklagen gebildet werden können.

In der Begründung des Regierungsentwurfs eines Aktiengesetzes und eines Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz[1] wird zutreffend ausgeführt, daß die Bildung stiller Rücklagen und ihre heimliche Auflösung geeignet sei, sowohl zum Schaden der Aktionäre als auch der Gläubiger und der gesamten Volkswirtschaft negative Entwicklungen zu verschleiern. Der Gesetzgeber hat hieraus im Aktiengesetz 1965 Konsequenzen gezogen und an die Stelle der Höchstwertvorschriften des Aktiengesetzes 1937 Wertgrenzen gesetzt, die gleichzeitig die Bewertung nach oben und nach unten grundsätzlich festlegen.[2]

Bewertungsspielräume bestehen aber nach den geltenden Vorschriften im Rahmen der Generalklausel des § 149 Abs. 1 AktG nach wie vor durch die Wahlmöglichkeit zwischen

---

1) Vgl. BT-Drucksache IV/171, teilweise abgedruckt bei Kropff, B., Aktiengesetz, a.a.O., S. 238

2) Während nach § 133 Nr. 1 bis 3 AktG 1937 die Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen waren, verlangen die Vorschriften der §§ 153 und 155 AktG 1965, daß die Gegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind.

verschiedenen Bewertungs- und Abschreibungsmethoden.[1] So existieren beispielsweise Wahlmöglichkeiten hinsichtlich der Abschreibungsmethode,[2] in der Ermittlung der Herstellungskosten,[3] zur Vornahme bestimmter Abwertungen,[4] oder zur Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes, der nicht mehr gerechtfertigt ist.[5]

Bei der Berechnung der Herstellungskosten ist es nach § 153 Abs. 2 AktG freigestellt, "in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten" einzurechnen, "die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen." Vertriebskosten zählen ausdrücklich nicht zu den Betriebs- und Verwaltungskosten. Diese Vorschrift wirft für die Praxis eine Reihe von Problemen auf. Erstens stellt sich die Frage, welche Abschreibungen und in welcher Höhe Betriebs- und Verwaltungskosten (Problem des Beschäftigungsgrades) als angemessen in die Ermittlung der Herstellungskosten einzubeziehen sind.[6] Zweitens ist umstritten, ob als Herstellungskosten nur die variablen Kosten oder auch die fixen Kosten angesetzt werden dürfen.[7]

---

1) Aus diesem Grunde ist die Bezeichnung "Fixwertprinzip" oder "Bewertung zu festen Werten" nicht zutreffend. Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Vorbemerkung zu § 153, Anm. 6 mit weiteren Nachweisen.

2) Vgl. § 154 Abs. 1 AktG. Verlangt wird, daß es sich um eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende planmäßige Methode handelt.

3) Vgl. § 153 Abs. 2 AktG

4) Vgl. §§ 154 Abs. 2 Nr. 1, 155 Abs. 3 Nr. 1 AktG

5) Vgl. §§ 154 Abs. 2, 155 Abs. 4 AktG

6) Vgl. dazu im einzelnen Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 155 Tz 55 ff.

7) Vgl. zu diesem Problem, das hier nicht vertieft werden kann, z.B. Albach, H., Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NB 1966, S. 180; ders., Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1966; Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 360 ff.; Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 155, Anm. 12 ff. mit weiteren Nachweisen; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 155 Tz 65 ff.

Während es im ursprünglichen Entwurf der Bilanzrichtlinie freigestellt wurde, "anteilige indirekte Produktionskosten" in die Herstellungskosten einzubeziehen, damit die Unternehmen die Möglichkeit hätten, "im Rahmen einer Teilkostenrechnung, wie sie in der Praxis bereits häufig angewandt wird, auf den Ansatz anteiliger indirekter Produktionskosten - nicht zuletzt im Interesse einer vorsichtigen Bewertung - zu verzichten",[1] schreiben Artikel 33 Abs. 3 b und Artikel 36 Abs. 2 der geänderten Bilanzrichtlinie den Ansatz auch fixer Kostenbestandteile bindend vor. In der Begründung zu dieser Änderung wird hervorgehoben, daß es sich hier um eine Verpflichtung handelt, die in der Praxis immer mehr als konform mit den allgemeinen Buchführungsgrundsätzen angesehen wird.[2] In Artikel 35 Abs. 3 b Bilanzrichtlinie 1978 ist aber trotzdem wieder ein Wahlrecht verankert worden.

Eine weitere wesentliche Änderung in den Bewertungsvorschriften besteht in der Einschränkung des gemilderten Niederstwertprinzips für das Anlagevermögen. Nach § 154 Abs. 2 Satz 1 AktG können außerplanmäßige Abschreibungen bei den Gegenständen des Anlagevermögens auch dann vorgenommen werden, wenn es sich um eine vorübergehende Wertminderung handelt. Da eine Zuschreibungspflicht nicht besteht, bietet diese Vorschrift die Möglichkeit, stille Rücklagen zu bilden. Nach Artikel 35 Abs. 1 c bb der geänderten Bilanzrichtlinie sind außerplanmäßige Abschreibungen bei Sachanlagen und immaterielle Anlagegegenständen nur noch im Fall der dauernden Wertminderung anzusetzen. In der Begründung zu dieser Vorschrift wird ausgeführt, daß es "außer bei Beteiligungen und Finanzanlagen wenig zweckmäßig sei, bei Gegenständen des Anlagevermögens

---

1) Vgl. Art. 33 Abs. 3 b Vorschlag für eine Vierte Richtlinie ..., BT-Drucksache VI/2875, S. 11; Begründung hierzu a.a.O., S. 26

2) Vgl. Begründung des geänderten Vorschlags einer vierten Richtlinie, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 6/74, S. 7

Wertschwankungen zu berücksichtigen, die nur zeitweilig auftreten."[1)]

Das Beibehaltungswahlrecht, wenn der Wertminderungsgrund entfallen ist,[2)] wird ebenfalls aufgehoben.[3)4)] Ausgenommen von dieser Vorschrift sind nur die Wertansätze, die sich aufgrund steuerlicher Sonderabschreibungen ergeben. Außerdem wird für Sonderabschreibungen einschließlich der steuerlich bedingten eine gesonderte Ausweispflicht in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. eine Erläuterung im Anhang zum Jahresabschluß vorgesehen.[5)]

dd) Das Verhältnis handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften

Trotz der unterschiedlichen Zielsetzungen[6)] bestehen zwischen dem handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß enge Beziehungen, die sich aus der historischen Entwicklung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften erklären lassen.[7)] Wegen fehlender steuerrechtlicher Normen wurden bereits in den beinahe gleichzeitig

---

1) Begründung des geänderten Vorschlags einer vierten Richtlinie, a.a.O., S. 7. Zustimmend Coenenberg, A.G.; Eifler, G., a.a.O., S. 254, die den Sinn dieser Vorschrift in der unterschiedlichen Fungibilität zwischen Sach- und Finanzanlagen und der damit verbundenen Veräußerbarkeit sehen.

2) Vgl. § 154 Abs. 2 AktG für das Anlagevermögen.

3) Vgl. Art. 35 Abs. 1 c dd Bilanzrichtlinie 1978

4) Entsprechendes gilt für das Umlaufvermögen; vgl. Art. 39 Abs. 1 d Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 35 Abs. 1 c cc und d, Art. 39 Abs. 1 e Bilanzrichtlinie 1978

6) Zu den Informationsbedürfnissen des Fiskus vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 44 f.

7) Vgl. Zitzlaff, F., Einkommensteuerfragen, StuW 1938, Sp. 562; Saelzle, R., Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip. Ein Beitrag zur Auslegung von § 5 I EStG, AG 1977, S. 182; Alsheimer, H., Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ZfB 1964, S. 842

ergangenen bremischen und sächsischen Einkommensteuergesetzen[1] die Ergebnisse der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse als maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung erklärt.[2]

Das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz erlangte durch § 33 Abs. 2 EStG 1920[3] für das gesamte Deutsche Reich Geltung. Im Rahmen der Schlieben-Popitzschen Steuerreform wurde 1925 das Maßgeblichkeitsprinzip in der Weise präzisiert, daß bei grundsätzlicher Geltung dieses Prinzips speziellen steuerlichen Vorschriften der Vorrang eingeräumt wurde.[4]

---

1) Bremisches Einkommensteuergesetz vom 17.12.1874, Gesetzblatt 1874, S. 121; Einkommensteuergesetz für das Königreich Sachsen, Gesetz- und Verordnungsblatt 1974, S. 471; beide Quellen zitiert bei Alsheimer, H., a.a.O., S. 842

2) In § 5, Anlage B, Ziff. 7 des bremischen Einkommensteuergesetzes heißt es: "Zum reinen Einkommen sind zu rechnen: ... 7. Der Gewinn aus Handelsgeschäften, so wie sich derselbe aus dem nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs aufgestellten Jahresabschluß ergibt." § 22 Abs. 2 des sächsischen Einkommensteuergesetzes schreibt u.a. vor: "Beim Handels- und Gewerbebetrieb ist der Reingewinn nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen; ...". Zitiert bei Alsheimer, H., a.a.O., S. 842 f. Schneider bezeichnet die Übernahme handelsrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften als "Bequemlichkeit"; vgl. Schneider, D., Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz. Ein Beitrag zur Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, DB 1970, S. 1697. Darüberhinaus vertritt er die Ansicht, daß die Maßgeblichkeit mit einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar sei; vgl. Schneider, D., Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung? Anmerkungen zum Teil "Gewinnermittlung" des Gutachtens der Steuerreformkommission 1971, StuW 1971, S. 332

3) Einkommensteuergesetz vom 29.3.1920, RGBl. S. 359

4) Vgl. § 13 EStG vom 10.8.1925, RGBl. I, S. 189; Begründung der Reichsregierung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Verhandlungen des Reichstags, 3. Wahlperiode 1924, Berlin 1925, S. 46

Diese Rechtslage dauert bis heute an. Nach § 5 Abs. 1 EStG 1977[1] haben "Gewerbetreibende, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen," gemäß § 4 Abs. 1 EStG "für den Schluß des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist." Auf die Befolgung spezieller steuerlicher Vorschriften wird in § 5 Abs. 4 EStG verwiesen. Aus diesen Vorschriften ergibt sich, daß neben der Handelsbilanz eine selbständige Steuerbilanz nicht existiert. Letztere stellt vielmehr eine nach speziellen Vorschriften korrigierte Handelbilanz dar.[2]

Wie bereits ausgeführt wurde, enthalten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung Regeln über die formelle und materielle Ausgestaltung des Jahresabschlusses. Während die formelle Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz unbestritten ist[3] und auch Einigkeit über die Geltung von Bilanzwahrheit, -klarheit und -stetigkeit für die

---

1) Einkommensteuergesetz 1977 in der Fassung vom 5. Dezember 1977, BGBl. I S. 2365

2) Vgl. auch RFH vom 11.2.1930, I A 807/28, RStBl. 1930 S. 153; Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 18. Aufl., Köln 1950/77, Erl. zu § 5 EStG, Anm. 49 b (1); Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971, S. 428. Anderer Ansicht ist offenbar Kluge, V., Das Maßgeblichkeitsprinzip, StuW 1970, Sp. 696: "Daß für die Ermittlung einer steuerrechtlichen Größe ein handelsrechtliches Verfahren anzuwenden ist, ändert nichts am Vorliegen eines auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts liegenden Instituts."

3) Vgl. auch Saelzle, a.a.O., S. 189. Die formellen GoB sind allerdings in den §§ 142 - 148 AO weitestgehend kodifiziert.

Steuerbilanz besteht,[1] ist die gesetzliche Vorschrift über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz insbesondere hinsichtlich der Aktivierung und Passivierung als auslegungsbedürftig angesehen worden.

In seiner umstrittenen Entscheidung vom 3.2.1969[2][3] engt der Große Senat des Bundesfinanzhofs das Maßgeblichkeitsprinzip ein, indem er die Auffassung vertritt, daß eine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nur für die handelsrechtlichen Aktivierungsverbote und Passivierungsgebote gelte. Die Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungswahlrechte lehnt er ab. Aus dem Sinn der steuerlichen Gewinnermittlung, den vollen Gewinn zu erfassen, folge, daß es nicht in das Ermessen des Bilanzierenden gestellt sein könne, "sich durch Nichtaktivierung von Wirtschaftsgütern, die handelsrechtlich aktiviert werden dürfen, oder durch den Ansatz von Passivposten, der handelsrechtlich nicht geboten ist, ärmer zu machen als er ist." Weiter wird ausgeführt, daß Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht auch schwerlich mit dem aus Artikel 3 Grundgesetz hergeleiteten verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung stünden.[4]

---

1) Vgl. Schneider, D., Sieben Thesen ..., a.a.O., S. 1697

2) BFH vom 3.2.1969, GrS 2/68, BStBl. II S. 291

3) Kritisch zu dieser Entscheidung u.a. Herrmann-Heuer, a.a.O., Erl. zu § 5 EStG, Anm. 49 g (6); Saage, G., Veränderte Grundlagen der Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht, DB 1969, S. 1661 ff. u. S. 1709 ff.; ders. Die Geltung des neuen Aktienrechts für die Steuerbilanz, NB 1968, Heft 3, S. 15 ff.; Thiel, R., Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechtes und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, StBJb 1969/70, S. 255 ff.; Maaßen, K., Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für die Bilanzierungswahlrechte?, DB 1970, S. 1285 ff.; Kluge, V., a.a.O., Sp. 698 f.; Wöhe, G., Handelsbilanz und Steuerbilanz, a.a.O., S. 305 f.

4) So auch BFH vom 24.6.1969, I R 15/68, BStBl. II S. 581. Kritisch hierzu: Herrmann-Heuer, a.a.O., Erl. zu § 5 EStG, Anm. 49 g (6); Maaßen, K., a.a.O., S. 1285; Kluge, V., a.a.O., Sp. 698 f.

Neben Bilanzierungswahlrechten sehen die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften auch Bewertungswahlrechte vor. Für sie gilt ebenso der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften zu beachten sind.[1] Räumen sowohl die steuerlichen als auch die handelsrechtlichen Vorschriften Bewertungswahlrechte ein, so ist grundsätzlich die in der Handelsbilanz getroffene Entscheidung maßgeblich.[2]

So setzt eine Teilwertabschreibung auf abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens voraus, daß auch in der Handelsbilanz eine entsprechende Sonderabschreibung[3] vorgenommen worden ist. Sehen die steuerlichen Bewertungsvorschriften ein Wahlrecht vor, so kann dies nur ausgeübt werden, wenn dies auch handelsrechtlich möglich ist. Während § 6 Abs. 1 Ziff. 2 EStG für die Gegenstände des Umlaufvermögens vom gemilderten Niederstwertprinzip ausgeht, schreiben § 155 Abs. 2 AktG und Art. 39 Abs. 1 b der Bilanzrichtlinie das strenge Niederstwertprinzip vor. Da die Ansätze der Handelsbilanz maßgeblich für die Steuerbilanz sind, wird das Wahlrecht, den Teilwert ansetzen zu dürfen, aufgehoben. In den Fällen also, in denen der Gewinn nach § 5 EStG ermittelt wird, ist auch in der Steuerbilanz das strenge Niederstwertprinzip zu beachten.

Bisher wurde stillschweigend davon ausgegangen, als habe die Steuerbilanz nur die Aufgabe, den periodengerechten Gewinn als Bemessungsgrundlage bzw. als deren Hauptkomponente für die ertragsabhängigen Steuern zu ermitteln.

---

1) Das Maßgeblichkeitsprinzip ist z.B. durch die Abschreibungsvorschriften des § 7 EStG stark eingeschränkt.

2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O., Erl. zu § 5 EStG, Anm. 49 g (8)

3) Vgl. § 154 Abs. 2 Nr. 1 AktG

Neben diese Aufgabe sind aber in starkem Maße außerfiskalische Zielsetzungen getreten, so daß der Steuerbilanzgewinn nicht mehr den Periodengewinn darstellt, sondern den Betrag, der nach Inanspruchnahme steuerlicher Sonderbewertungsvorschriften verbleibt. Aus der Steuerbilanz ist in vielen Fällen eine "Steuerverschiebungsbilanz" geworden.[1)]

Das Ausnutzen der meisten steuerlichen Bewertungswahlrechte, die als Maßnahmen der Wirtschaftsf derung eingeräumt werden, wird von der Finanzverwaltung und dem Gesetzgeber davon abhängig gemacht, daß eine entsprechende Bewertung auch in der Handelsbilanz erfolgt.[2)] Diese Vorschriften bringen formal die Handelsbilanz und die Steuerbilanz zur Deckung, führen aber dazu, daß materiell nicht mehr die Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich ist, sondern eine Umkehrung des Prinzips eintritt.[3)]

Aus dieser Praxis des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung wurde im Gesetzgebungsverfahren des Aktiengesetzes 1965 die Konsequenz gezogen, daß aus steuerlichen Gründen die Wertuntergrenzen unterschritten werden dürfen.[4)] Im

1) Vgl. Wöhe, G., Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß?, Steuer-Kongreß-Report 1967, S. 217

2) Vgl. z.B. § 6 b Abs. 3 EStG; Abschn. 233 a Abs. 8 EStR 1975

3) Vgl. die kritischen Äußerungen von Minz, W., Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung. Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. und 28. Januar 1955 zu Hannover, Düsseldorf 1955, S. 78 und S. 82; Kluge, V., a.a.O., Sp. 699 ff.; Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 189; Flämig, Ch., Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, DB 1968, S. 2047; Herrmann-Heuer, a.a.O., Erl. zu § 5 EStG, Anm. 49 j (4). Anderer Ansicht: Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 154 AktG, Tz 84

4) Vgl. § 154 Abs. 2 Nr. 2 AktG für Gegenstände des Anlagevermögens und § 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG für Gegenstände des Umlaufvermögens

Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages heißt es: "Ohne diese Vorschrift bestände die Gefahr, daß die Unternehmen durch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gehindert würden, steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten auszunutzen."[1)]

Nach Adler-Düring-Schmaltz bedeutet ein niedrigerer Wertansatz, der "für Zwecke der Steuern vom Einkommen und Ertrag für zulässig gehalten wird",[2)] nicht, daß jedes Fürzulässighalten ausreichend ist. Im Sinne der Bewertungsvorschriften müsse man davon ausgehen, daß ernst zu nehmende Gründe für die steuerliche Zulässigkeit vorliegen.[3)]

Auch eine zurückhaltende Auslegung dieser Vorschrift ändert nichts daran, daß der in § 149 Abs. 1 AktG geforderte möglichst sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft unmöglich gemacht wird. Formal wird die Generalklausel zwar nicht verletzt, da der Einblick "im Rahmen der Bewertungsvorschriften" zu geben ist, materiell stellt aber die Übernahme der steuerlichen Sonderbewertungsvorschriften in das Aktiengesetz einen Verstoß gegen die Zielsetzung der Handelsbilanz dar.[4)] Einen gewissen Ausgleich der Verfälschung der Informationsfunktion des Jahresabschlusses hätte ein Auskunftsrecht zur Höhe steuerlicher Wertansätze und einzelner Steuern bieten können, den das Aktiengesetz den Anteilseignern

---

1) Zitiert bei Kropff, B., a.a.O., S. 245. Sehr kritisch hierzu, Karsten, J.-F., Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch steuerliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung, BB 1967, S. 425 ff.

2) So die Formulierung in den §§ 154 Abs. 2 Nr. 2 und 155 Abs. 3 Nr, 2 AktG

3) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 154 AktG, Tz 84, in Anlehnung an Forster, K.-H., Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, WPg 1965, S. 591

4) Vgl. Wöhe, G., Handelsbilanz und Steuerbilanz, a.a.O., S. 310; ders. Bemerkungen zur Steuerbilanzpolitik, BFuP 1977, S. 224

aber verweigert.[1] Nach § 160 Abs. 2 Satz 4 AktG sind Abweichungen des Jahresabschlusses vom letzten Jahresabschluß zu erörtern, es ist aber ausreichend, die maßgebende steuerliche Vorschrift anzugeben. Eine Angabe, mit welchem Betrag sich die Abweichung ausgewirkt hat, ist nicht erforderlich.[2]

Die Vorschriften der Bilanzrichtlinie nehmen auf die bestehende Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz Rücksicht. In Artikel 35 Abs. 1 d und Artikel 39 Abs. 1 e werden außerordentliche Wertberichtigungen für die Anwendung von Steuervorschriften zugelassen. In der Begründung zum ursprünglichen Vorschlag der Bilanzrichtlinie heißt es dazu: "In einigen Mitgliedstaaten wirkt sich die Steuergesetzgebung erheblich auf die Handelsbilanz aus. Die nach dem Steuerrecht zulässigen Sonderbewertungen werden dort von den Steuerbehörden nur dann anerkannt, wenn die Gesellschaft sie auch in ihrer Handelsbilanz berücksichtigt." Um die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu gewährleisten, wird aber vorgesehen, daß der Betrag der steuerlichen Sonderabschreibungen "im Anhang zu erwähnen und hinreichend zu begründen" ist.[3] Außerdem sind die latenten Steuern im Anhang zum Jahresabschluß auszuweisen.[4] Die Begründung zu Art. 27 des ursprünglichen Richtlinienvorschlags nimmt ausdrücklich Bezug auf steuerliche Sonderbewertungsvorschriften.[5] Diese Vorschriften stellen eine begrüßenswerte Verbesse-

---

1) Vgl. § 131 Abs. 2 und 3 AktG; Richter, M., a.a.O., S. 51

2) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 47

3) Vgl. Art. 35 Abs. 1 d und Art. 39 Abs. 1 e Bilanzrichtlinie 1978

4) Vgl. Art. 43 Abs. 1 Nr. 11 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Begründung zu Art. 27 des Vorschlags einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 23

rung der gegenwärtigen Rechtslage dar, da der nationale Gesetzgeber nicht bereit ist, den Vorstellungen der Steuerreformkommission[1] zu folgen und eine selbständige Steuerbilanz einzuführen.

Die enge Verbindung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung durch den Rückgriff auf handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung und den Einfluß steuerlicher Sonderbewertungsvorschriften auf die Handelsbilanz hat in der Praxis dazu geführt, daß eine Handelsbilanz neben der Steuerbilanz von nur wenigen Unternehmen aufgestellt wird. Schneider nimmt dies für weniger als ein Prozent der Unternehmen insgesamt, von der wirtschaftlichen Bedeutung nach Umsatz und Beschäftigtenzahl her für etwa ein Viertel an.[2]

2. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers

Der Überblick über die Regeln, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachten sind, hat gezeigt, daß eine Vielzahl dieser Vorschriften in rechtsformspezifischen Gesetzen enthalten sind, die teilweise aber zu den von allen Unternehmen zu beachtenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zählen. Andere wieder sind als allgemeingültige Regeln ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung nicht kodifiziert oder werden erst nach Umsetzung der Bilanzrichtlinie in nationales Recht ausdrücklich gesetzlich erwähnt. Für die Ausbildung des Prüfers wird daher zu fordern sein, daß er die Rechnungslegungsvorschriften und die hierzu ergangene Rechtsprechung

---

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, a.a.O., S. 432

2) Vgl. Schneider, D., Erfolgsermittlung als Rechnungsziel - ein empirischer und wissenschaftsgeschichtlicher Test, ZfbF 1978, S. 330

beherrschen muß. Dies gilt wegen der bestehenden Verflechtungen sowohl für die handelsrechtliche als auch die steuerliche Materie.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß auch Entscheidungen des BFH in handelsrechtlichen Bilanzierungsfragen eine begrenzte Präjudizwirkung zukommt.[1] Grundsätzlich besteht sie deshalb, weil aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz folgt, "daß Entscheidungen des BFH über Fr en, in denen dieser Grundsatz angewandt wird, nicht nur steuerrechtliche, sondern gleichzeitig auch handelsrechtliche Entscheidungen sind."[2]

Nach § 2 des Gesetzes zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19.6.1968[3] ist der Gemeinsame Senat der in Artikel

---

1) Vgl. Liebs, R., Zur Maßgeblichkeit von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für den Wirtschaftsprüfer, AG 1978, S. 50

2) Döllerer, G., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Wirtschaftsprüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 187. Wegen der unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz äußert sich die Steuerreformkommission kritisch zum Einfluß der Finanzgerichte auf die Auslegung und Gestaltung des Handelsrechts; vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 431 f. Anderer Auffassung ist Döllerer, der wegen der geringen Zahl bilanzrechtlicher Entscheidungen der Zivilgerichte es als Förderung der Handelsrechtsentwicklung ansieht, wenn sich die Finanzgerichte regelmäßig mit Fragen der Handelsbilanz zu befassen haben; vgl. Döllerer, G., Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, S. 1334. Gleicher Ansicht ist offensichtlich Richter, M., in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, a.a.O., S. 206

3) BGBl. I 1968 S. 657; vgl. auch Art. 95 Abs. 3 GG

95 Abs. 1 GG genannten obersten Gerichtshöfe anzurufen, wenn ein oberster Gerichtshof in einer Rechtsfrage, die durchaus in verschiedenen Gesetzen (z.B. Aktiengesetz - Einkommensteuergesetz) geregelt sein kann, von der Entscheidung eines anderen obersten Gerichtshofs oder des Gemeinsamen Senats abweichen will. Dennoch ist zu beachten, daß die Finanzgerichtsbarkeit bei der Entscheidung handelsrechtlicher Fragen in einem Konflikt zwischen den im Handelsrecht niedergelegten Zielen der Rechnungslegung und den davon abweichenden Intentionen der Steuergesetzgebung stehen kann.[1)]

Die Wirkung der Entscheidung handelsrechtlicher Fragen durch den Bundesfinanzhof[2)] ist insofern begrenzt, als die rechtliche Bedeutung der Präjudizwirkung umstritten ist.[3)] Nach Kriele besteht im Falle des Richterrechts keine unbedingte Bindung, sondern nur eine widerlegbare Rechtsvermutung zugunsten des Präjudiz.[4)]

Da nicht alle handelsrechtlichen Fragen zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung höchstrichterlich entschieden sind, muß der Prüfer in der Lage sein, ausgehend von den Zielvorstellungen des Gesetzgebers unter Berücksichtigung der in der Literatur und im Berufsstand vertretenen Meinung selbständig Sollobjekte zu ermitteln.

---

1) Vgl. Liebs, R., a.a.O., S. 50; ähnlich Steuerreformkommission, a.a.O., S. 432

2) Biener macht darauf aufmerksam, daß zwar Bilanzierungs- und Bewertungsfragen hauptsächlich von den Finanzgerichten entschieden werden, bei Vorliegen des Tatbestandes des Kreditbetruges durch Bilanzfälschung sich aber auch Strafgerichte mit Bilanzfragen zu befassen haben; vgl. Biener, H., in: Wirtschaftsprüfung heute, Entwicklung oder Reform?, a.a.O., S. 208

3) Vgl. dazu mit weiteren Nachweisen Liebs, R., a.a.O., S. 45 f.

4) Vgl. Kriele, M., Theorie der Rechtsgewinnung, entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation, Berlin 1967, S. 267

Zur Prüfung des Jahresabschlusses ist es nicht ausreichend, daß der Prüfer nur die Rechnungslegungsvorschriften beherrscht. Soweit sich aus anderen gesetzlichen Vorschriften Rückwirkungen auf den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht ergeben können, gehört die Prüfung, ob diese Vorschriften eingehalten wurden, zu den Aufgaben der Jahresabschlußprüfung.[1)]

So hat der aktienrechtliche Jahresabschlußprüfer z.B. solche aktienrechtlichen Bestimmungen außerhalb der engeren Rechnungslegungsvorschriften auf ihre Einhaltung zu prüfen, die ihren Niederschlag in der Bilanz oder im Geschäftsbericht finden müssen oder bei deren Nichteinhaltung der Jahresabschluß nichtig ist. So zieht beispielsweise ein Verstoß gegen die Bestimmungen über die Bildung offener Rücklagen gemäß § 58 Abs. 1 bis 3 AktG die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach sich.[2)]

Auch Rechtsbeziehungen zwischen der zu prüfenden Gesellschaft und anderen Rechtssubjekten schlagen sich in Positionen des Jahresabschlusses, in Erläuterungen hierzu oder im Geschäftsbericht nieder. So sind z.B. die Vorschriften des BGB zu beachten, wenn geklärt werden muß, ob eine bilanzierungsfähige Forderung besteht. Die Prüfung der Angemessenheit von Steuerrückstellungen sowie des niedrigeren Wertes nach § 154 Abs. 2 Nr. 2 AktG und § 155 Abs. 3 AktG erfordern die Klärung steuerlicher Vorfragen und damit die Kenntnis der entsprechenden Vorschriften.

---

1) Vgl. Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 210. Zu Inhalt und Methode dieser Prüfung vgl. auch Fabian, W., Die Prüfung der rechtlichen Verhältnisse bei Abschlußprüfungen - Prüfplan und -methode -, WPg 1962, S. 57 ff.

2) Vgl. § 256 Abs. 1 Nr. 4 AktG; Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 2, a.a.O., Erl. zu § 256, Tz 5

Neben der Kenntnis der zu beachtenden rechtlichen Vorschriften ist von den Prüfern vor allem zu verlangen, daß sie mit betriebswirtschaftlichen Problemstellungen und deren Lösungsmöglichkeiten vertraut sind. Trotz der umfangreichen prüfungsrelevanten Rechtsmaterie ist daran zu erinnern, daß es sich bei der Prüfung des Jahresabschlusses von Unternehmen um eine betriebswirtschaftliche Prüfung handelt, deren Gegenstand durch die Unternehmenstätigkeit zustande kommt.

Die Notwendigkeit, betriebswirtschaftliche Zusammenhänge zu erkennen und die Verfahren zur Lösung betriebswirtschaftlicher Probleme zu beherrschen, zeigt sich deutlich am Beispiel der Überprüfung der Wertansätze für die Vorräte.[1)]

Die Bewertung des Vorratsvermögens hat nach dem strengen Niederstwertprinzip zu erfolgen, d.h. es ist stets der niedrigste der folgenden Werte anzusetzen:[2)]

1. Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
2. der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergebende Wert,
3. der Wert, der dem Gegenstand am Bilanzstichtag beizulegen ist, wenn ein Börsen- oder Marktpreis nicht festgestellt werden kann.

Der niedrigere anzusetzende Wert bildet zugleich eine Untergrenze, die nur unter zwei Voraussetzungen unter-

---

1) Nach § 151 Abs. 1 AktG gehören zu den Vorräten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse sowie fertige Erzeugnisse und Waren. Art. 8 und 9 der Bilanzrichtlinie enthalten ebenfalls die Einteilung, beziehen aber ausdrücklich noch Abfälle - bei unfertigen Erzeugnissen - und Anzahlungen mit ein.

2) Vgl. § 155 Abs. 1 und 2 AktG; Art. 39 Abs. 1 b Bilanzrichtlinie 1978

schritten werden darf:[1)]

1. Ein niedrigerer Wert ist bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände aufgrund von Wertschwankungen geändert werden muß.
2. Der Wertansatz wird für Zwecke der Steuern vom Einkommen und Ertrag für zulässig gehalten.

Die betriebswirtschaftlichen Probleme ergeben sich aus der Ermittlung der Wertmaßstäbe zur Bestimmung des niedrigeren Wertes. Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten z.B. sind Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen, die zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen können,[2)] da die gesetzlichen Vorschriften den Begriff der Anschaffungskosten nicht näher definiert haben. Was als Anschaffungsnebenkosten in die Wertansätze einzubeziehen ist, kann nur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung entschieden werden.[3)]

So kann der Prüfer mit der Frage konfrontiert werden, ob der Einsatz von Produktionsfaktoren bei der Beschaffung von Rohstoffen um aktivierungspflichtige Einzelkosten[4)] des Beschaffungsbereichs oder um Materialgemeinkosten handelt, die erst bei der Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate, in die die Rohstoffe eingehen, berücksichtigt werden. Der Prüfer muß also in der Lage sein, sich ein Bild von den Arbeitsabläufen im Beschaffungsbereich zu machen und abzuwägen, ob die vorgefundenen Daten des Rechnungswesens die betriebliche Realität widerspiegeln.

---

1) Vgl. § 155 Abs. 3 AktG; Art. 39 Abs. 1 b und e Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 419

3) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 1, a.a.O., Erl. zu § 153, Tz 11

4) Vgl. BFH vom 31.7.1967, I 219/63, BStBl. 1968 II S. 22

Aus wirtschaftlichen Gründen werden nicht alle Anschaffungskosten individuell aus den vorhandenen Unterlagen ermittelt.[1] In Einzelhandelsunternehmen, in denen die Waren mit ihrem Verkaufspreis ausgezeichnet sind, wird zur Feststellung der Anschaffungskosten vom Verkaufspreis ausgegangen, der um die in der Regel für die Warengruppen einheitlichen Zuschläge auf die Anschaffungskosten verringert wird.

Die retrograde Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungskosten und deren Prüfung erfordert also Kenntnisse der Kalkulationsverfahren. Da die retrograde Ermittlungsmethode aber nicht nur im Bereich des Einzelhandels vorkommt, sondern auch für die Ermittlung von Herstellungskosten bei verbundener Produktion in Frage kommen kann,[2] sind die erforderlichen Kenntnisse der Kostenträgerrechnung nicht auf den relativ einfachen Fall der Warenkalkulation beschränkt.

Auf die individuelle Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann unter bestimmten Voraussetzungen verzichtet werden. Bei bewußter Durchbrechung des Prinzips der Einzelbewertung ist es z.B. nach Abschnitt 36 Abs. 2 EStR 1975 für Wirtschaftsgüter, die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt werden und bei denen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wegen Schwankungen der Einstandspreise im Laufe des Wirtschaftsjahres im einzelnen nicht mehr einwandfrei feststellbar sind, der Wert im Schätzungswege zu ermitteln.

---

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 155, Tz 146

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Erl. zu § 155, Tz 76 und Tz 146. Einen Überblick über die Problematik der Bewertung von Kuppelprodukten vermittelt Wurl, H.-J., Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelproduktion, WPg 1975, S. 101 ff.

Artikel 40 Abs. 1 der Bilanzrichtlinie läßt es zu, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichartiger Gegenstände des Vorratsvermögens auch nach den gewogenen Durchschnittswerten, oder aufgrund des First in - First out (Fifo) oder Last in - First out (Lifo) Verfahrens oder eines analogen Verfahrens berechnet werden.[1)]

Während handelsrechtlich die Ermittlung des Wertmaßstabes Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten grundsätzlich nach allen Verfahren erfolgen darf, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung entsprechen, sind steuerlich die Verbrauchsfolgeverfahren prinzipiell unzulässig,[2)] es sei denn, das Unternehmen ist in der Lage, nachzuweisen, daß die Lifo- oder Fifo-Methode der tatsächlichen Verbrauchsfolge entspricht.[3)]

Weiterhin ist es statthaft, unter bestimmten Voraussetzungen Wirtschaftsgüter zu einer Bewertungsgruppe zusammenzufassen.[4)] Im Gegensatz zu den auf Verbrauchsfolgefiktionen basierenden Vorratsbewertungsmethoden werden bei der Gruppenbewertung keine strengen Anforderungen an die Gleichartigkeit der Wirtschaftsgüter gestellt. Aus diesem Grunde handelt es sich um eine Weiterentwicklung der im Aktiengesetz und in der Bilanzrichtlinie ausdrücklich erwähnten Verfahren.[5)]

---

1) Vgl. auch § 155 Abs. 1 Satz 2 AktG. Zu den Methoden ihrer Verwendbarkeit und Zulässigkeit vgl. im einzelnen Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 427 ff.

2) Vgl. OFH vom 3.6.1949, I D 2/495, StuW 1949, Nr. 50; BFH vom 15.2.1966, I 95/63, BStBl. 1966 III S. 274

3) Vgl. Abschn. 36 Abs. 2 EStR 1975

4) Vgl. § 40 Abs. 4 Nr. 1 HGB; Abschn. 36 Abs. 3 EStR 1975

5) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 447

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie bewegliche Güter des Anlagevermögens dürfen mit einem Festwert angesetzt werden,[1] wenn der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt und alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt wird. Probleme für den Prüfer ergeben sich durch das Festwertverfahren dadurch, daß er sich ein Urteil darüber bilden muß, ob die zusammengefassten Gegenstände für einen Festwert überhaupt in Betracht kommen.[2] Zweitens hat er sich damit auseinanderzusetzen, ob das vielfach branchenbedingte Verfahren, das der Messung der Festwertgröße zugrunde liegt,[3] hierzu geeignet ist oder modifiziert werden muß.

Für die Überprüfung der Anschaffungskosten kann zusammenfassend festgestellt werden, daß der Prüfer nicht nur Belege abhaken kann, sondern daß er beurteilen können muß, ob die verschiedenen Verfahren zur Schätzung dieses Wertmaßstabes angemessene Verwendung gefunden und zu vertretbaren Ergebnissen geführt haben.

Bei der Prüfung der Herstellungskosten als Wertmaßstab kommt es in besonderem Maße auf fundierte betriebswirtschaftliche Kenntnisse des Prüfers an. Zur Ermittlung der handelsrechtlichen - und auch der steuerrechtlichen -

---

1) Vgl. § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB; Abschn. 36 Abs. 4 EStR 1975 i.V.m. Abschn. 31 Abs. 5 EStR 1975. Zum Ansatz des Festwertes vgl. auch RFH vom 16.12.1936, IV A 588/35, RStBl. 1937 S. 272

2) Güter, die starken Wertschwankungen unterliegen, wie z.B. Kupfer und Blei, eignen sich nicht für die Festbewertung. Abnutzbare Anlagegüter müssen etwa die gleiche Nutzungsdauer aufweisen und sich auf die einzelnen Anschaffungsjahre in etwa gleichmäßig verteilen; vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 621

3) Vgl. hierzu im einzelnen Schlottmann, E., Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, Köln 1970, S. 79 ff.

Herstellungskosten ist auf die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Herstellungskosten der Kostenrechnung zurückzugreifen.[1] In den Fällen, in denen keine oder keine aussagefähige Kostenrechnung vorliegt, liefert die bereits beschriebene retrograde Rechnung, deren Ausgangspunkt die Verkaufspreise darstellen, die einzigen Anhaltspunkte für die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse.[2]

Die Probleme für den Prüfer ergeben sich im wesentlichen daraus, daß die Kostenrechnung andere Ziele verfolgt als die Bilanz.[3] Maßstab für die Verwertbarkeit der Ergebnisse der Kostenrechnung sind daher die Anforderungen, die von der Unternehmensleitung an die Kostenrechnung gestellt werden.[4] Dies zu beurteilen, setzt voraus, daß der Prüfer über entsprechende Kenntnisse im Aufbau, den Verfahren, der organisatorischen Gestaltung der Kostenrechnung und ihrem formalen Zusammenhang mit dem Bereich der Finanzbuchhaltung verfügt.

---

1) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 353

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1105; Wanik, O., a.a.O., S. 159

3) Vgl. auch Wanik, O., a.a.O., S. 159

4) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1358

b) Die ergänzende Berichterstattung zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

1. Zur Notwendigkeit ergänzender Angaben

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung stellen die wertmäßige Komponente der Rechenschaftslegung der Unternehmensführung dar. Sie allein vermittelt aber nicht in ausreichendem Maß die Informationen, die die Bezugspersonen des Unternehmens für ihre Entscheidungen benötigen. Wegen des Stichtagsprinzips können solche wichtigen Vorgänge nicht berücksichtigt werden, die erst nach Schluß des Berichtsjahres eingetreten sind. Andere Tatbestände wiederum lassen sich zahlenmäßig nicht oder nur durch Mengenangaben darstellen, für die in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung kein Raum ist,[1] deren Kenntnis zur Beurteilung der wirtschaftlichen Situation, in der sich das Unternehmen befindet, aber unabdingbar ist.

Die in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung gespeicherten Informationen können auch von bilanzkundigen Lesern nicht ohne weiteres gewonnen werden. Das Zahlenwerk enthält keine Angaben darüber, wie die einzelnen Wertansätze zustande gekommen sind, welche Abschreibungs- und Bewertungsmethoden angewendet und welche Bewertungswahlrechte ausgeübt wurden. Erst wenn ein Bilanzleser diese Kenntnisse besitzt, "hat er die Informationen, die er braucht, um sich ein eigenes Urteil bilden zu können."[2]

Die Aufgabe der ergänzenden Berichterstattung zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung besteht - nicht zuletzt im Hinblick auf bilanzunkundige Bezugspersonen des Unternehmens - somit in der Ergänzung und der Verdeut-

---

1) Vgl. Maier, A., Geschäftsbericht, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 1639

2) Leffson, U., Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, ZfbF 1966, S. 385

lichung der Zahlenwerke.[1)]

2. Die Vorschriften des Aktiengesetzes 1965 und der Bilanzrichtlinie

aa) Das Verhältnis der ergänzenden Berichterstattung zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

Nach den geltenden Vorschriften besteht die aktienrechtliche Rechnungslegung für die einzelnen Geschäftsjahre aus dem Jahresabschluß, der die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung umfaßt, und dem Geschäftsbericht.[2)] Zwischen dem Jahresabschluß und dem Geschäftsbericht besteht eine enge Verbindung, da der Vorstand als rechnungslegende und rechenschaftspflichtige Instanz im Geschäftsbericht den Jahresabschluß zu erläutern hat.[3)]

Während der festgestellte Jahresabschluß nach der Hauptversammlung zum Handelsregister einzureichen und in den Gesellschaftsblättern bekannt zu machen ist, sieht das Gesetz für den Geschäftsbericht nur eine in ihrer Wirkung beschränkte Offenlegungspflicht vor: Er wird - abgesehen von der Auslage in den Geschäftsräumen nach Einberufung der Hauptversammlung, damit die Aktionäre Einsicht nehmen können - nur zum Handelsregister eingereicht.[4)] Von der Veröffentlichung in den Gesellschaftsblättern wurde deshalb abgesehen, weil die entstehenden Kosten die Gesellschaften zu einer unerwünschten Einschränkung der Berichterstattung veranlassen könnten.[5)]

---

1) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 2

2) Vgl. § 148 AktG

3) Vgl. § 160 Abs. 2 Satz 1 AktG

4) Vgl. § 177 Abs. 1 und 2 AktG

5) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 3

Wegen seiner allgemeinen Publikationsfunktion kann jeder Einsicht in das Handelsregister sowie die zum Handelsregister eingereichten Schriftstücke nehmen.[1] Außerdem wird das Recht eingeräumt, eine Abschrift zu verlangen.[2] Einer besonderen Begründung der Einsichtnahme bedarf es nicht. Obwohl letztlich nichts verborgen bleiben kann, so ist doch zu beachten, daß die unmittelbare Wirkung der Handelsregisterpublizität nicht sehr groß ist. Streng genommen gilt dies allerdings auch für Pflichtbekanntmachungen im Bundesanzeiger.[3]

Wenn auch de jure die beschriebene Publizitätsabstufung existiert, so besteht zumindest für die börsennotierten Aktiengesellschaften in der Praxis kein Unterschied zwischen der Publizität des Jahresabschlusses und der des Geschäftsberichts.[4] Durch Angaben und Darstellungen, die zum Teil weit über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehen, publizistisch aufbereitet, wird der Geschäftsbericht zusammen mit dem Jahresabschluß und dem Bericht des Aufsichtsrates als "Druckbericht" einer weiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Diese Berichterstattung dient der Pflege des Bildes der Gesellschaft in der Öffentlichkeit.[5]

---

1) Vgl. § 9 Abs. 1 HGB

2) Vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 HGB

3) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 177, Anm. 2. § 25 AktG schreibt vor, daß vom Gesetz oder von der Satzung bestimmte Bekanntmachungen im Bundesanzeiger erfolgen müssen. Die Bezeichnung weiterer Gesellschaftsblätter durch die Satzung ist freigestellt.

4) Vgl. Goerdeler, R., Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, a.a.O., S. 231 f.

5) Vgl. Maier, A., a.a.O., Sp. 1640; Minz, W., Mittler der Publizität, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, a.a.O., S. 258; Endress, R., Public Relations, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. v. E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 2, Stuttgart 1975, Sp. 3281; Hartmann, H.K., Die große Publikumsgesellschaft und ihre Investor-Relations, Berlin 1968; Staudt, E., Publizität der börsennotierten Aktiengesellschaften in Deutschland und in Frankreich, Karlsruhe 1972; Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 3

Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die nicht unter die bestehenden Ausnahmevorschriften[1] fallen, sind zur Zeit nicht verpflichtet, einen Geschäftsbericht aufzustellen und zu veröffentlichen. Auch der Regierungsentwurf 1971 eines GmbH-Gesetzes sah eine solche Vorschrift nicht vor. Nach der Begründung dieses Entwurfes habe sich ein Bedürfnis für die Aufstellung eines Geschäftsberichtes nicht herausgestellt, da erstens die Gesellschafter im Hinblick auf ihre in der Regel enge Verbundenheit mit der Gesellschaft genügend Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse hätten oder sich über ihr Einsichts- und Auskunftsrecht verschaffen könnten. Zweitens seien sie in der Lage, die Geschäftsführung durch Beschluß anzuweisen, den Jahresabschluß in jeder gewünschten Weise zu erläutern. Drittens bestehe die Möglichkeit, im Gesellschaftsvertrag die Vorlage eines Geschäftsberichtes vorzuschreiben.[2]

Diese Meinung ist insofern nicht konsequent, da der Jahresabschluß nach dem Entwurf veröffentlicht werden sollte.[3] Zugang zu ihm hätten also nicht nur Gesellschafter, die sich den Jahresabschluß erläutern lassen könnten, sondern auch alle anderen Bezugspersonen des Unternehmens. Diesen würden aber die notwendigen Erläuterungen zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorenthalten bleiben.

Die Bilanzrichtlinie beschreitet einen anderen Weg. Während sich der aktienrechtliche Geschäftsbericht auf zwei Bereiche erstreckt, die Darstellung der wirtschaftlichen Lage[4] und die Erläuterung des Jahresabschlusses,[5] führt die Bilanzrichtlinie die in der Praxis vorgenommene

---

1) Vgl. z.B. §§ 3 und 5 PublG
2) Vgl. BT-Drucksache VI/3088, S. 164
3) Vgl. § 151 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971
4) Vgl. § 160 Abs. 1 AktG
5) Vgl. § 160 Abs. 2 und 3 AktG

Einteilung in den Lagebericht und den Erläuterungsbericht[1] konsequent fort. Die Berichtsbereiche werden formal getrennt mit der Folge, daß unterschiedliche Publizitätspflichten entstehen können.

Nach Artikel 2 Abs. 1 Bilanzrichtlinie besteht der Jahresabschluß aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang zum Jahresabschluß, der die Aufgaben des bisherigen Erläuterungsberichtes übernehmen soll. Es wird ausdrücklich hervorgehoben, daß diese Unterlagen eine Einheit bilden.[2] Damit soll die Bedeutung zur Geltung kommen, die dem Anhang "als notwendige Ergänzung für das richtige Verständnis der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung"[3] zukommt.

Der Jahresabschluß - also einschließlich des Erläuterungsanhangs - ist beim Registergericht zu hinterlegen.[4] Die noch im geänderten Richtlinienvorschlag von 1974 vorgesehene vollständige Bekanntmachung in einem Amtsblatt[5] wurde in die endgültige Fassung der Bilanzrichtlinie nicht übernommen. Statt dessen wird die Registerpublizität und die Veröffentlichung eines Hinweises auf die Einreichung in einem Amtsblatt für ausreichend gehalten. Den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften bleibt es jedoch vorbehalten, weitergehende Veröffentlichungspflichten vorzuschreiben.[6]

---

1) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckhardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 2; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 538; Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 1, a.a.O., Erl. zu § 160, Tz 16

2) Vgl. Art. 2 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. Begründung zu Art. 2 des ursprünglichen Richtlinienvorschlags, BT-Drucksache VI/2875, S. 17

4) Vgl. Art. 47 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 44 Abs. 2 des geänderten Vorschlags einer vierten Richtlinie, a.a.O., S. 29

6) Vgl. Art. 3 Abs. 4 Richtlinie 68/151 EWG vom 9. März 1968, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. L 65/9 vom 14.3.1968

Für den Lagebericht besteht im Prinzip weiterhin Registerpublizität. Die Mitgliedstaaten können jedoch Vorschriften erlassen, nach denen der Lagebericht nur am Sitz der Gesellschaft zur Einsichtnahme durch das Publikum bereitzuhalten ist, auf Anfrage kostenfrei erhältlich sein muß.[1)]

Die neue Regelung soll sowohl für Aktiengesellschaften als auch für Gesellschaften mit beschränkter Haftung Anwendung finden. Den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften wird jedoch das Recht eingeräumt, für kleinere Gesellschaften[2)] nur die Einreichung einer stark verkürzten Bilanz und eines verkürzten Anhangs zum Handelsregister zuzulassen und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Lagebericht von der Offenlegung auszunehmen.[3)]

Daneben können für mittlere Gesellschaften[4)] hinsichtlich der Offenlegung Erleichterungen gewährt werden, die in der Veröffentlichung einer in bestimmten Punkten verkürzten Bilanz, einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung und eines verkürzten Anhangs bestehen.[5)] Die Vorschriften über die Offenlegung des Lageberichtes werden von diesen Sonderregelungen nicht betroffen.

---

1) Vgl. Art. 47 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

2) Zur Abgrenzung dieser Gesellschaften vgl. S. 200 ff.

3) Vgl. Art. 47 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978

4) Zur Abgrenzung dieser Gesellschaften vgl. S. 200 ff.

5) Vgl. Art. 27, Art. 45 Abs. 2, Art. 47 Abs. 3 Bilanzrichtlinie 1978

bb) Der Lagebericht

Nach § 160 Abs. 1 AktG und Artikel 46 der Bilanzrichtlinie ist über den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft zu berichten. Der Lagebericht ist der ergänzende Bestandteil der Rechenschaftslegung, durch den die Adressaten des Jahresabschlusses in die Lage versetzt werden sollen, eine wirtschaftliche Gesamtbeurteilung des Unternehmens vorzunehmen.[1] Dazu gehört auch, daß über solche Vorgänge berichtet wird, die erst nach Schluß des Wirtschaftsjahres eingetreten sind und in der Bilanz nicht berücksichtigt werden konnten.[2]

Nach herrschender Auffassung[3] wird der Lagebericht in drei Teile gegliedert:

1. Allgemeine Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft,
2. Sozialberichterstattung,
3. Nachtragsberichterstattung.

Die allgemeine Darstellung des Geschäftsverlaufs im Berichtsjahr und der Lage der Gesellschaft soll auf alle Vorgänge Bezug nehmen, die zur wirtschaftlichen Gesamtbeurteilung der Gesellschaft wichtig sind. Der Arbeitskreis zur Förderung der Aktie schlägt in seinen "Anregungen für den Aufbau und den Inhalt des Jahresgeschäftsberich-

---

1) Vgl. Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 4; Begründung zu Art. 43 des ursprünglichen Entwurfs der Bilanzrichtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 28

2) Vgl. § 160 Abs. 1 Satz 2 AktG; Art. 46 Abs. 2a Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 5 - 7; Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 21 - 22; Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, Kommentar, 4. Auflage, Berlin, New York 1971, Erl. zu § 160, Anm. 2; Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 1, a.a.O., Erl. zu § 160, Tz. 19 ff.; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 539 ff.

tes"[1] vor, auf das Leistungsprogramm und ggfs. seine Veränderungen einzugehen, über die Marktlage der Erzeugnisse zu berichten, die Entwicklung der Investitionen, der Finanzierung, der Rentabilität und der Liquidität darzulegen sowie bedeutende rechtliche Vorgänge zu erläutern.

Die Berichterstattung über die sozialen Vorgänge und Leistungen des Unternehmens wird weder im Aktiengesetz noch in der Bilanzrichtlinie ausdrücklich verlangt. Sie gehört aber wegen der Wichtigkeit des Produktionsfaktors "Arbeit" zweifellos zu einer umfassenden Unterrichtung der Berichtsadressaten. In jüngster Zeit sind überdies Bestrebungen zu erkennen, den Sozialbericht freiwillig in Richtung einer auch andere Umweltbeziehungen[2] erfassende gesellschaftsbezogene Berichterstattung zu erweitern.[3]

Die Berichterstattung über Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluß des Geschäftsjahres hat die Aufgabe, zu verhindern, daß sich der Berichtsempfänger falsche Vorstellungen von den Aussichten für das laufende Wirtschaftsjahr und der Lage der Gesellschaft macht.[4] Zu solchen Vorgängen zählen beispielsweise nach dem Bilanz-

---

1) Vgl. Anregungen für den Aufbau und den Inhalt des Jahresgeschäftsberichts, WPg 1953, S. 470 ff.

2) Vgl. Kubicek, H., Thom, N., Umsystem, betriebliches, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 3977 ff.

3) Vgl. hierzu z.B. Dierkes, M., Die Sozialbilanz, Frankfurt, New York 1974; Eichhorn, P., Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung, Göttingen 1974; v. Wysocki, K., Das Unternehmen in seiner Umwelt - Möglichkeiten und Grenzen der Sozialbilanz, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, S. 201 ff.; Brockhoff, K., Zur externen gesellschaftsbezogenen Berichterstattung deutscher Unternehmen, Köln 1975

4) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 1, a.a.O., Erl. zu § 160, Tz 25

stichtag eingetretene starke Verluste, Preiseinbrüche aber auch positive Entwicklungen. Bedeutung hat diese Berichterstattung vor allem auch für Gewinnverwendungsentscheidungen und andere Beschlüsse der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung (z.B. Entlastung der Geschäftsführung).

Während § 160 Abs. 1 AktG keine weiteren Vorschriften über den Inhalt des Lageberichts enthält, verlangt die Bilanzrichtlinie in Artikel 46 Abs. 2 b auch Angaben über die voraussichtliche Entwicklung des berichtspflichtigen Unternehmens. Da für die Beurteilung der zukünftigen Entwicklung die Tätigkeit auf dem Gebiet der Forschung und Entwicklung von großer Bedeutung ist, werden auch hierzu entsprechende Angaben gefordert.[1)]

Die Verpflichtung der Bilanzrichtlinie zu Angaben über die voraussichtliche Entwicklung stellt für die deutsche Praxis kein Novum dar. Auch wenn bisher dieses Verlangen nicht ausdrücklich im Gesetz formuliert wurde, besteht weitgehend Einigkeit darüber, daß ein nur vergangenheitsorientierter Überblick über die Lage der Gesellschaft nicht ausreichend ist, den Berichtsempfängern einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu gewähren.[2)] So können z.B. die Kapitalgeber Entscheidungen über zukünftige Kapitaldispositionen nur mit Hilfe zukunftsbezogener Informationen treffen.[3)] Da

---

1) Vgl. Art. 46 Abs. 2 c Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. z.B. Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 2; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 539; Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 1, a.a.O., Erl. zu § 160, Tz 20; Strobel, W., Das Krisenwarnproblem des Wirtschaftsprüfers nach § 166 II AktG, DB 1977, S. 2154; Bussmann, K.F., a.a.O., S. 126

3) Vgl. Bechtel, W., Köster, H., Steenken, H.-U., Die Veröffentlichung und Prüfung von Vorhersagen über die Entwicklung von Unternehmungen, in: Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von J. Baetge, A. Moxter und D. Schneider, Düsseldorf 1976, S. 207; Puckler, G.H., Eine weitere Herausforderung an den Wirtschaftsprüfer, WPg 1974, S. 157; Pfeiffer, H.-H., Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung von Prognosen im Geschäftsbericht, WPg 1974, S. 161 f.

es aber über die Darstellung der Zukunftsaussichten im Lagebericht keine genauen gesetzlichen Regelungen gibt, besteht ein weiterer Gestaltungsbereich der Berichterstattung,[1] der empirischen Untersuchungen zufolge zu einem völlig unterschiedlichen Publizitätsverhalten führt.[2] Auch die Bilanzrichtlinie bringt hier keine Präzisierung, welche zukunftsbezogenen Informationen dem Lagebericht entnehmbar sein müssen.

Der hier angeschnittene Problemkreis wird in neuerer Zeit unter der Frage der Veröffentlichung und Prüfung von Prognosen verstärkt diskutiert.[3] Hierbei spielt insbesondere die Sicherung der Glaubwürdigkeit der zukunftsbezogenen Informationen eine bedeutende Rolle.[4]

Nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AktG ist der Lagebericht darauf zu prüfen, ob seine Angaben nicht zu einer falschen Vorstellung von der Lage der Gesellschaft führen. In der Begründung dieser Vorschrift[5] heißt es, daß eine Prüfung des Lageberichts in allen Einzelheiten den Abschlußprüfer überfordern und außerdem in den Verantwor-

---

1) Vgl. Strobel, W., a.a.O., S. 2154

2) Vgl. Busse von Colbe, W., Prognosepublizität von Aktiengesellschaften, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, hrsg. von O. Angehrn und H.P. Künzi, Zürich 1968, S. 97 ff.; Wasser, G., Bestimmungsfaktoren freiwilliger Prognosepublizität, Düsseldorf 1976, S. 32 ff.

3) Vgl. Puckler, G.H., a.a.O., S. 157 ff.; Pfeiffer, H.-H., a.a.O., S. 159 ff. und S. 186 ff.; Bretzke, W.-R., Zur Frage der Überprüfbarkeit von Prognosen im Geschäftsbericht, WPg 1974, S. 292 ff.; Bechtel, W., Köster, H., Steenken, H.-U., a.a.O., S. 205 ff.; Wanik, O., Probleme der Aufstellung und Prüfung von Prognosen über die Entwicklung der Unternehmung in der nächsten Zukunft, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, S. 45 ff.; Hagest, J., Kellinghusen, G., Zur Problematik der Prognoseprüfung und der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Prognosebildung, WPg 1977, S. 405 ff.

4) Vgl. Bechtel, W., Köster, H., Steenken, H.-U., a.a.O., S. 212

5) Vgl. Kropff, B., a.a.O., S. 265

tungsbereich des Vorstandes übergreifen würde, denn der Lagebericht enthält "sowohl tatsächlich objektive Feststellungen über die Lage der Gesellschaft als auch subjektive Beurteilungen über für die Gesellschaft wichtige Ereignisse."[1] Aus der Gesetzesformulierung und der Begründung läßt sich somit ableiten, daß auch allgemeine oder spezielle wirtschaftliche Erwartungen der Unternehmensleitung, die Eingang in den Lagebericht gefunden haben, im einzelnen nicht geprüft werden müssen.

Die Vorschrift der Bilanzrichtlinie zur Prüfung des Lageberichts bringt hier keine Änderung. Nach Artikel 51 Abs. 1 b Bilanzrichtlinie hat der Abschlußprüfer zu prüfen, "ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluß des betreffenden Geschäftsjahres in Einklang steht."

cc) Der Erläuterungsbericht bzw. der Anhang zum Jahresabschluß

Der Erläuterungsbericht des nach § 160 AktG aufzustellenden Geschäftsberichts hat die Aufgabe, die einzelnen Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu besprechen und zu ergänzen, soweit dies für das Verständnis des Jahresabschlusses erforderlich ist.[2] Besondere Bedeutung kommt der Angabe der verwendeten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden zu.[3] Daneben ist zu be-

---

1) Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 4

2) Vgl. Bussmann, K.F., a.a.O., S. 126; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 541; Wöhe, G., Bilanzierung, a.a.O., S. 551

3) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 24; Knoche, M., Die Berichterstattung über Bewertungsänderungen im Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, Düsseldorf 1967, S. 1

richten, wenn infolge wesentlicher Abweichungen vom letzten Jahresabschluß die Vergleichbarkeit der Abschlüsse beeinträchtigt ist. Darüber hinaus werden für eine Anzahl von Tatbeständen zusätzliche Angaben verlangt, die zum Teil nicht unmittelbar mit dem Jahresabschluß, wohl aber mit der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens im Zusammenhang stehen.

Der Erläuterungsbericht hat kurz zusammengefaßt die folgenden prüfungspflichtigen Angaben zu enthalten:[1)]

1. Allgemeine Erläuterungen der Zusammensetzung der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 160 Abs. 2 Satz 1 AktG);

2. Besondere Abschlußerläuterungen als Ergänzung der Bewertungsvorschriften (§ 160 Abs. 2 Satz 2 - 5 AktG);

   - So vollständige Angabe der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden, wie es zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage erforderlich ist (§ 160 Abs. 2 Satz 2 AktG);

   - Angabe der Abschreibungen und Wertberichtigungen auf die Zugänge des Geschäftsjahres für jeden einzelnen Posten des Anlagevermögens (§ 160 Abs. 2 Satz 3 AktG);

   - Erörterung der Abweichungen des Jahresabschlusses von dem letzten Jahresabschluß, die die Vergleichbarkeit mit dem letzten Jahresabschluß beeinträchtigen, namentlich wesentliche Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wert-

---

1) Vgl. hierzu auch Wanik, O., Darstellung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden im Geschäftsbericht, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht. Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. am 29. und 30. September 1966 in Frankfurt/M., S. 45 ff.; Knoche, M., a.a.O., S. 7 ff.; Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 551 ff.

berichtigungen (§ 160 Abs. 2 Satz 4 AktG);

- Angabe des Unterschiedsbetrages bei Änderung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden zu einem Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag, der ohne die Änderung auszuweisen wäre, wenn dieser Betrag mehr als 10 % über oder unter dem nach unveränderten Methoden zu ermittelnden Betrag liegt und wenn er gleichzeitig 0,5 % des Grundkapitals übersteigt (§ 160 Abs. 2 Satz 5 AktG);

3. Einzelangaben des Erläuterungsberichtes (§ 160 Abs. 3 AktG).

Die Vorschriften der Bilanzrichtlinie[1)] zeigen, daß der Anhang als Teil des Jahresabschlusses dem Erläuterungsteil im Geschäftsbericht nach geltendem Recht entspricht. Es besteht jedoch insofern ein Unterschied, als neben den in Artikel 43 Bilanzrichtlinie verlangten Mindestangaben eine Reihe von ausdrücklichen Berichtspflichten in Vorschriften geschaffen werden, die besondere Tatbestände des Jahresabschlusses und seiner Aufstellung regeln. Wie im bisherigen Erläuterungsbericht kommt den auf die verschiedenen Positionen der Bilanz angewendeten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden besondere Bedeutung zu.

Da nach der Umsetzung der Bilanzrichtlinie in auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung erfassendes nationales Recht die Prüfer hiermit konfrontiert werden, soll im folgenden kurz auf den Inhalt des Anhanges zum Jahresabschluß eingegangen werden.

Wie im herkömmlichen Geschäftsbericht ist im Anhang die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung zu erläutern. Diese Erläuterung muß ein den "tatsächlichen

---

1) Vgl. Art. 43 Bilanzrichtlinie 1978

Verhältnissen entsprechendes Bild" in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft ermöglichen.[1] Das Aktiengesetz 1965 verlangt demgegenüber Erläuterungen, wie sie zur Vermittlung eines "möglichst sicheren Einblicks" in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft erforderlich sind.[2] Hinter der Formulierung "den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild" steht der angloamerikanische Grundsatz des "true and fair view". Dies heißt, daß auch dann berichtet und kommentiert wird, wenn das Gesetz es im einzelnen nicht verlangt.[3] Die Unternehmensleitung ist demnach verpflichtet, zusätzliche Informationen zu geben, wenn die Vorschriften nicht ausreichen, den von den Jahresabschlußadressaten benötigten Informationsgehalt sicherzustellen.

Während der erste Vorschlag der Bilanzrichtlinie in Artikel 2 Abs. 3[4] vom Jahresabschluß einschließlich Anhang verlangte, daß er "im Rahmen der Bewertungsvorschriften" einen möglichst sicheren Einblick zu gewähren habe, wurde diese Formulierung auf Wunsch des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses in der endgültigen Fassung der Bilanzrichtlinie geändert.[5] Für die Aufstellung und auch die Prüfung der Jahresabschlüsse wird dieser neue Grundsatz zunächst Unsicherheit hervorrufen, da noch keine Maßstäbe erkennbar sind, wann welche zusätzlichen Informationen gegeben werden müssen, um die Forderung nach einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild zu erfüllen.[6]

---

1) Vgl. Art. 2 Abs. 3 Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. § 160 Abs. 2 AktG

3) Vgl. Busse von Colbe, W., Harmonisierung ..., a.a.O., S. 638

4) Vgl. BT-Drucksache VI/2875, S. 3

5) Vgl. Begründung zu Artikel 2 des geänderten Vorschlags einer vierten Richtlinie, a.a.O., S. 5

6) Vgl. Busse von Colbe, W., a.a.O., S. 638; Stellungnahme von R. Goerdeler, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 35 f.

In den "Erklärungen für das Protokoll über die Ratstagung, auf der die Richtlinie angenommen wird"[1] stellen der Rat und die Kommission fest, "daß es normalerweise ausreicht, die Bestimmungen der Richtlinie anzuwenden, damit der gewünschte Einblick gegeben ist." Damit dürfte sich vorerst gegenüber der augenblicklichen Situation keine wesentliche Änderung ergeben.

Die mögliche Unsicherheit bezieht sich aber nur auf die Rechnungslegungswerke Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Nur hier ist die Forderung nach einem möglichst sicheren Einblick durch die Formulierung "im Rahmen der Bewertungsvorschriften"[2] nach geltendem Recht eingeschränkt. Diese Einschränkung findet für den Geschäftsbericht keine Anwendung, da er dazu dient, vom Jahresabschluß offen gelassene Fragen zu beantworten.[3]

In der Bilanzrichtlinie werden mehrere Bereiche von Erläuterungs- und Berichtspflichten ausdrücklich aufgeführt. Werden bestimmte Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefaßt, wenn sie keinen nennenswerten Betrag darstellen oder dadurch die Klarheit vergrößert wird, so müssen die zusammengefaßten Posten im Anhang gesondert ausgewiesen werden.[4] Diese Vorschrift führt durch die Austauschbarkeit zwischen den Gliederungsschemata und dem Anhang zu einer flexibleren Gliederungsmöglichkeit, ohne jedoch zu einer Informationsverminderung zu führen. Eine weitere Austauschmöglichkeit zwischen der Bilanz und dem Anhang besteht im Ausweis der "unter dem Strich" auszuweisenden Garantieverpflichtungen zugunsten Dritter.[5]

---

1) EG-Dokument R/1643/78 (ES 77) vom 23.6.1978, S. 85

2) Vgl. § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG

3) Vgl. Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B., a.a.O., Erl. zu § 160, Anm. 27

4) Vgl. Art. 4 Abs. 3 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 14 Bilanzrichtlinie 1978

Der zweite Komplex der Angaben und Erläuterungen im Anhang bezieht sich auf die Darstellung der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens.[1] Auch hier besteht eine Austauschmöglichkeit zwischen Bilanz und Anhang. Eine besondere Erläuterungspflicht entsteht im Zusammenhang mit einzelnen Bilanzpositionen, wenn die "sonstigen Forderungen" oder "sonstigen Verbindlichkeiten" einen "gewissen" Umfang erlangen.[2] Mit dieser Vorschrift soll der mißbräuchliche Ausweis antizipativer Erträge und Aufwendungen vermieden werden.[3] Von Wichtigkeit für die Würdigung der Ertragslage der Gesellschaft sind auch die in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert auszuweisenden außerordentlichen Aufwendungen und Erträge. Ohne im einzelnen festzulegen, wann dieser Fall gegeben ist, wird im Anhang eine Erläuterung dieser Erfolgskomponenten hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art verlangt, wenn sie "für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung"[4] sind.

Das Schwergewicht der Erläuterungen liegt auf den dem Jahresabschluß zugrunde liegenden Bewertungsgrundsätzen und -methoden. Wird z.B. ausnahmsweise vom Grundsatz der Stetigkeit abgewichen, so ist auf diese Abweichung im Anhang mit einer hinreichenden Begründung hinzuweisen. Ferner besteht die Verpflichtung, den Einfluß dieser Maßnahme auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert anzugeben.[5]

Wenn auch weder in Art. 31 Abs. 2 Bilanzrichtlinie noch in der Begründung hierzu genauere Angaben darüber zu finden sind, wie dieser Einfluß darzustellen ist, muß

---

1) Vgl. Art. 15 Abs. 3 a Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. Art. 18 und 21 Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. Begründung zu Art. 15 und 18 des geänderten Vorschlags einer vierten Richtlinie, a.a.O., S. 6

4) Art. 29 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 31 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978

davon ausgegangen werden, daß hier quantitative Angaben zu machen sind. Diesen Schluß läßt Art. 40 Abs. 2 Bilanzrichtlinie zu, wonach bei Anwendung von Vorratsbewertungsmethoden im Falle eines beträchtlichen Unterschieds ein Vergleich zur Bewertung mit den derzeitigen Anschaffungskosten dieser Betrag im Anhang auszuweisen ist. Was unter "beträchtlich" zu verstehen ist, wird offen gelassen und bedarf daher noch einer Klärung bei der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht.

Für den Fall, daß ein Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften Abweichungen vom Anschaffungswertprinzip zuläßt, so sind, wenn ein Unternehmen davon Gebrauch macht, auch diese Abweichungen einschließlich der angewendeten Methoden im Anhang zu erwähnen.[1] Wie bereits erwähnt, wird der deutsche Gesetzgeber von diesem Wahlrecht der Bilanzrichtlinie keinen Gebrauch machen und das Anschaffungswertprinzip weiterhin bindend vorschreiben.[2]

Wie im herkömmlichen Erläuterungsbericht sind auch im Anhang zum Jahresabschluß zu den zur Ermittlung der Wertansätze der einzelnen Bilanzpositionen und der Abschreibung verwendeten Methoden Angaben zu machen.[3] Einen besonderen Stellenwert räumt die Bilanzrichtlinie darüber hinaus auch Zahlenangaben über außerplanmäßige Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens ein, die entweder gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang anzugeben sind.[4] Die Vornahme steuerlicher Sonderabschreibungen, die wegen des Maßgeblichkeitsprinzips auch in der Handelsbilanz vorzunehmen sind, verlangt erstens im Anhang eine hinreichende

---

1) Vgl. Art. 33 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. Fußnote 1 auf S. 128

3) Vgl. Art. 43 Nr. 1 Bilanzrichtlinie 1978

4) Vgl. Art. 35 Abs. 1 c cc und Art. 39 Abs. 1 e Bilanzrichtlinie 1978

Begründung. Zweitens ist ihr Betrag im Anhang zu erwähnen.[1)]

Neben diesen die Gliederung, die in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Positionen und die Bewertungsgrundsätze und Bewertungsmethoden betreffenen Erläuterungspflichten muß der Anhang zum Jahresabschluß wie auch der aktienrechtliche Erläuterungsbericht noch eine Reihe von Einzelangaben enthalten, die sich zum Teil mit den bisherigen Vorschriften decken.[2)] Neu z.B. sind die Angaben zur Aufschlüsselung der Nettoumsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und geographisch abgegrenzten Märkten, soweit sich die Tätigkeitsbereiche und die geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden,[3)] und zur Entwicklung der Beschäftigtenzahlen während des Geschäftsjahres.[4)] Ebenfalls neu ist die Vorschrift, unter bestimmten Bedingungen Angaben über Unternehmen zu machen, an dem die Gesellschaft zu mehr als 20 % und mehr beteiligt sind.[5)]

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß sich mit Ausnahme der Schaffung auch einer formalen Einheit aus Jahresbilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang zum Jahresabschluß und der dadurch verbesserten Publizitätswirkung grundsätzlich hinsichtlich der Erläuterungspflichten durch die Bilanzrichtlinie nichts verändern wird. In Einzelfragen jedoch, z.B. in der zahlenmäßigen Angabe steuerlicher Auswirkungen auf den Jahresabschluß ist die Tendenz zu einer größeren Präzision und damit der Verbesserung der Aussagefähigkeit der externen Rechenschaftslegung unverkennbar.

---

1) Vgl. Art. 35 Abs. 1 d und Art. 39 Abs. 1 e Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. z.B. Art. 43 Nr. 3, 5 Bilanzrichtlinie 1978 und § 160 Abs. 3 Nr. 5, 6 AktG

3) Vgl. Art. 43 Nr. 8 Bilanzrichtlinie 1978

4) Vgl. Art. 43 Nr. 9 Bilanzrichtlinie 1978

5) Vgl. Art. 43 Nr. 2 Bilanzrichtlinie 1978

3. Konsequenzen für die Ausbildung des Prüfers

Die Erläuterungen zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Darstellung der wirtschaftlichen Lage, in der sich das berichtspflichtige Unternehmen befindet, ergänzen sich bzw. sind eng miteinander verbunden.

Betrachtet man zunächst die Angaben, Erläuterungen und Erörterungen des Erläuterungsberichtes und des künftigen Anhangs zum Jahresabschluß, so liegt der Schwerpunkt der Berichtspflicht auf den Bewertungs- und Abschreibungsmethoden, die der Leser des Jahresabschlusses benötigt, um sich ein zutreffendes Urteil bilden zu können. Grundlage für die Prüfung dieses Berichtsteils sind die Kenntnisse des Prüfers aus der Prüfung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.[1] Für die Ausbildung des Prüfers kann im Prinzip somit auf die Ausführungen zum Jahresabschluß verwiesen werden. Der Katalog rechtlicher Vorschriften, den der Prüfer beherrschen muß, ist um die Regeln zu ergänzen, nach denen die Erläuterungen abzufassen sind.

Angaben über die zur Prüfung des Lageberichtes notwendigen Kenntnisse sind schwieriger zu machen. Dies liegt darin begründet, daß nach den geltenden und geplanten Vorschriften[2] der Lagebericht nicht im einzelnen, sondern nur dahingehend zu prüfen ist, ob nicht ein falscher Eindruck von der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens erweckt werden könnte. In diesem Rahmen lassen sich folglich nur schwer Richtlinien für die Prüfung und damit die notwendigen Kenntnisse des Prüfers aufstellen.[3] Ganz allgemein wird man jedoch verlangen müssen, daß der Prüfer

---

1) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1128

2) Vgl. Art. 49 Abs. 1 b Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. Aktiengesetz. Großkommentar, a.a.O., Erl. zu § 162, Anm. 79. Bei Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 2, a.a.O., Erl. zu § 162, finden sich nur zwei Textziffern (414 und 415), die der Prüfung des Lageberichts gewidmet sind.

aus seinen Prüfungsergebnissen Zusammenhänge ableiten kann, die er den im Lagebericht enthaltenen Äußerungen der Unternehmensleitung gegenüberstellt. Wenn es auch nicht als notwendig erachtet wird, das in der Regel umfangreiche statistische Material, auf dem der Lagebericht aufgebaut ist, zu prüfen,[1] so müssen doch Kenntnisse über die Methoden des Berichtswesens vorhanden sein.

Dies gilt vor allem im Hinblick auf die Darstellung der finanziellen Lage und ihrer Entwicklung, die zur [illegible] noch im Lagebericht vorgenommen, von der Bilanzrichtlinie aber zum notwendigen Bestandteil des Anhangs zum Jahresabschluß erhoben wird.[2] Als Grundlage für die finanzwirtschaftliche Beurteilung eines Unternehmens dient vielfach eine Kapitalflußrechnung. Ihre Aufgabe besteht darin, ergänzende Angaben über Investitions- und Finanzierungsvorgänge und die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens zu machen, die der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht oder nur unmittelbar entnommen werden können.[3] Da diese Rechnungen in der Regel heute bereits als Erläuterung und Ergänzung des Jahresabschlusses verwendet werden, neigt man dazu, sie dem voll prüfungspflichtigen Erläuterungsbericht zuzurechnen.[4] Als

---

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Bd. 2, a.a.O., Erl. zu § 162, Tz 414

2) Vgl. Art. 2 Abs. 3 Bilanzrichtlinie 1978

3) Zur Kapitalflußrechnung und ihren Aussagemöglichkeiten vgl. z.B. Käfer, K., Kapitalflußrechnungen - Funds Statement, Liquiditätsnachweise, Bewegungsbilanz als dritte Jahresrechnung der Unternehmung, Stuttgart 1967; Busse von Colbe, W., Kapitalflußrechnungen als Berichts- und Planungsinstrument, in: Kapitaldisposition, Kapitalflußrechnung und Liquiditätspolitik, Schriften zur Unternehmensführung, hrsg. von H. Jacob, Wiesbaden 1968, S. 9 ff.; Lachnit, L., Zeitraumbilanzen, Berlin 1972; Jacobs, O.H., Greif, M., Kapitalflußrechnungen als mögliche Ergänzungsinstrumente zum aktienrechtlichen Jahresabschluß, WPg 1974, S. 19 ff.; v. Wysocki, K., Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, WPg 1976, S. 14 ff.; Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 291 ff.

4) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 540

Grundlage zur Beurteilung veröffentlichter Kapitalflußrechnungen hat der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. eine Stellungnahme zu einer einheitlichen Ausgstaltung von Kapitalflußrechnungen in Deutschland verabschiedet.[1)]

III. Die Ausdehnung der Pflichtprüfung auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung

a) Zur Begründung von Publizität und Pflichtprüfung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung

1. Gleiche rechtliche Chancen

Die Zielsetzung der Bilanzrichtlinie besteht darin, für alle Gesellschaften derselben Rechtsform innerhalb der Europäischen Gemeinschaften vergleichbare rechtliche Bedingungen zu schaffen, damit künftig "künstliche Verfälschungen des Wettbewerbs zwischen den konkurrierenden Gesellschaften einer Rechtsform in den verschiedenen Mitgliedstaaten" entfallen. "Es geht um die Gleichheit der rechtlichen Chancen".[2)]

Die Anwendung identischer Rechnungslegungsvorschriften auf Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen, den Aktiengesellschaften einerseits und Gesellschaften mit beschränkter Haftung andererseits, überrascht daher. Die angestrebte Harmonisierung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften insgesamt wird damit begründet, daß erstens die Tätigkeiten dieser Gesellschaften über die Grenzen hinausreichten und miteinander konkurrierten[3)]

---

1) Vgl. Stellungnahme HFA 1/1978: Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, WPg 1978, S. 207 f.

2) Erläuterungen zum ursprünglichen Entwurf einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 16

3) Vgl. Erläuterungen zum ursprünglichen Entwurf einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 16

und zweitens in der Wahl der Rechtsform für vergleichbare unternehmerische Tätigkeiten charakteristische Unterschiede bestehen. "In manchen Mitgliedstaaten (wird) die Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gewählt, für die in anderen Mitgliedstaaten die Rechtsform der Aktiengesellschaft üblich ist."[1] Im Interesse eines unverfälschten Wettbewerbs innerhalb des Gemeinsamen Marktes sei es daher erforderlich, auf dem Gebiete der Rechnungslegung soweit wie möglich gleiche Anforderungen zu stellen.

Dieses Argument trifft das Problem nicht ganz. Das nationale Recht stellt für unternehmerische Tätigkeiten eine Reihe von Rechtsformen zur Verfügung, ohne daß hiervon allein Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit ausgehen.[2] Probleme ergeben sich vielmehr dadurch, daß die Wahl der Rechtsform zu weiteren, in den Mitgliedstaaten unterschiedlichen Rechtsfolgen z.B. auf steuerlichem Gebiet führt bzw. andere rechtliche Rahmenbedingungen die Wahl der Rechtsform beeinflussen. Eine wirksame Harmonisierung muß am Verhältnis der einzelnen Rechtsformen zueinander ansetzen. Erst dann können Fragen wie die Rechnungslegungspublizität geklärt werden.[3]

2. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung

Das zweite Argument, mit dem die Offenlegung der Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung gerechtfertigt wird, hat die volkswirtschaftliche Bedeu-

---

1) Erläuterungen zu den Vorschriften für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung des ursprünglichen Entwurfs einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 29

2) Vgl. Würdinger, H., Zur Publizität der GmbH im nationalen und europäischen Bereich, GmbH-Rdsch. 1964, S. 157

3) Eingehend zu diesem Problemkreis Hoffmann, D., a.a.O., S. 227 ff.

tung der in dieser Rechtsform geführten Unternehmen zum Inhalt. Das volkswirtschaftliche Bedürfnis der vorgesehenen Offenlegung leite sich daraus ab, daß "sich in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein wichtiger Teil der Industrie der Gemeinschaft organisiert" habe.[1)]

Für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach deutschem Recht ergibt sich unter Verwendung der Merkmale Anzahl, Kapital, Umsatz und Beschäftigtenzahlen folgendes Bild.

Betrachtet man die zahlenmäßige Entwicklung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, so zeigt sich, daß sich ihre Zahl sprunghaft vermehrt hat. Sie erhöhte sich vom 1. Januar 1962 bis zum 31. Dezember 1977 von 38.818 auf 168.463 Gesellschaften. Allein in den letzten fünf Jahren stieg sie um 67.773.

Das Stammkapital aller Gesellschaften stieg von 16,7 Mrd. DM auf 79,3 Mrd. DM. Das durchschnittliche Gründungs-Stammkapital nahm von rd. 129.000 DM auf rd. 63. 000 DM ab. Das durchschnittliche Stammkapital aller Gesellschaften, das am 1. Januar 1962 rd. 430.000 DM betrug, erhöhte sich trotz der starken Zunahme der Gesellschaften nur auf rd. 471.000 DM am 31. Dezember 1977. Dies ist darauf zurückzuführen, daß die neu gegründerten Gesellschaften vielfach nur mit dem Mindeststammkapital von 20.000 DM[2)]

---

1) Erläuterungen zu den Vorschriften für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung des ursprünglichen Entwurfs einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 29

2) Vgl. § 5 Abs. 1 GmbHG

	Anzahl	Stammkapital Mrd. DM	Anzahl	Stammkapital Mrd. DM	Anzahl	Stammkapital Mrd. DM	Anzahl	Stammkapital Mrd. DM
	1962		1967		1972		1977	
Bestand am 1. Januar	38.818	16,7	58.024	29,7	88.483	48,1	147.233	73,4
Zugang								
- Neugründungen, Umwandlungen, Fortsetzung	3.854	0,5	6.945	0,8	16.912	1,5	28.470	1,8
- Kapitalerhöhungen	(2.077)	2,1	(2.060)	2,7	(2.725)	5,5	(4.177)	5,6
- sonstige Zugänge	235	0,1	368	0,2	572	0,6	870	0,2
insgesamt	4.089	2,7	7.313	3,8	17.484	7,6	29.340	7,6
Abgang								
- Liquidationseröffnungen	644	0,06	1.144	0,1	1.549	0,2	2.676	0,3
- Konkurseröffnungen	198	0,01	425	0,03	515	0,04	980	0,1
- Fusionen und Umwandlungen	240	0,2	203	0,1	1.579	2,1	247	0,8
- Kapitalherabsetzungen	(61)	0,08	(97)	0,03	(87)	0,1	(151)	0,1
- sonstige Abgänge	539	0,08	1.182	0,2	1.634	0,6	4.207	0,4
insgesamt	1.671	0,4	2.954	0,5	5.277	3,0	8.110	1,7
Bestand am 31. Dezember	41.258	19,0	62.383	33,1	100.690	52,7	168.463	79,3

Tabelle 1: Zahlenmäßige Entwicklung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung und ihres Stammkapitals 1962 - 1977[1)]

1) Quellen: Wirtschaft und Statistik 1963, S. 156; a.a.O., 1968, S. 154; a.a.O., 1973, S. 162; a.a.O., 1978, S. 215. Differenzen in den Summen durch Rundung.

ausgestattet sind.[1] Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen die Gesellschaften im wesentlichen nur die Funktionen der Komplementärin einer Personengesellschaft ausüben.

Vergleicht man die Entwicklung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit der der Aktiengesellschaften,[2] so zeigt sich, daß in dem hier betrachteten Zeitraum (1.1.1962 - 31.12.1977) sich die Zahl der Aktiengesellschaften von 2.552 auf 2.149[3] verminderte. Das Grundkapital der Aktiengesellschaften erhöhte sich während dieser Zeit trotz der verringerten Zahl der Gesellschaften von 34,2 Mrd. DM auf 83,6 Mrd. DM. Das Stammkapital aller Gesellschaften mit beschränkter Haftung hat sich im Laufe der Jahre stark dem Grundkapital aller Aktiengesellschaften angenähert. Während 1938 eine Relation von 1 : 4,07 zugunsten der Aktiengesellschaft bestand, ist dieser Abstand zum 31. Dezember 1977 auf 1 : 1,05 zusammengeschmolzen. Es wird damit gerechnet, daß in wenigen Jahren von dem gesamten Nominalkapital der Kapitalgesellschaften der größere Teil auf die Gesellschaften mit beschränkter Haftung entfällt.[4]

---

1) Vgl. die Zahlen in Wirtschaft und Statistik 1978, S. 217; Zahlenangaben für frühere Jahre sind auch in folgenden Untersuchungen enthalten: Limbach, J., Die empirischen Normaltypen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihr Postulat von Herrschaft und Haftung, Diss. FU Berlin 1966, S. 37; Winter, H., Übersicht über die Ergebnisse der Umfrage zur rechtstatsächlichen Struktur der GmbH, GmbH-Rdsch. 1969, S. 120; Braasch, D., Stukturuntersuchung angemeldeter Gesellschaften mit beschränkter Haftung - Übersicht über die Ergebnisse -, GmbH-Rdsch. 1976, S. 203

2) Vgl. Wirtschaft und Statistik 1963, S. 156; a.a.O., 1978, S. 215

3) Einschließlich Gesellschaften mit Sitz in Berlin (West)

4) Vgl. Hansen, H., Die Entwicklung der GmbH, GmbH-Rdsch. 1977, S. 146

Jahr	Stammkapital aller GmbH	Grundkapital aller AG	Relation GmbH : AG
	Mrd. DM bzw. RM		
1938	4,6	18,7	1 : 4,07
1940	5,2	20,3	1 : 3,90
1955	7,4	22,1	1 : 2,99
1960	13,5	30,4	1 : 2,25
1965	26,4	45,9	1 : 1,74
1970	43,0	56,5	1 : 1,24
1975	69,1	76,3	1 : 1,10
1976	73,4	79,2	1 : 1,08
1977	79,3	83,6	1 : 1,05

Tabelle 2: Entwicklung des Nominalkapitals von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften[1)]

1) Quellen: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1940/41; Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1955, 1960, 1965, 1970, 1975, 1976; Wirtschaft und Statistik 1977, S. 215

Vergleicht man unter Verwendung des Kriteriums Nominalkapital die Größenordnungen von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, so zeigt sich, daß eine nicht geringe Zahl von Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Größe vieler Aktiengesellschaften übertrifft.

Von den am 31. Dezember 1977 in den Handelsregistern eingetragenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehörten 107.836 zu denen, die nur über das Mindeststammkapital von 20.000 DM verfügten. Im Vergleichszeitraum erhöhte sich ihr Anteil in dieser Größenklasse von 51,8 % auf 64 %. Ein Stammkapital bis zu einer Million DM war bei 96,3 % (1968: 94,2 %) der Gesellschaften vorhanden. Auf sie entfielen nur 10.040,1 Mill. DM (12,6 %) des gesamten Stammkapitals. Von den Aktiengesellschaften gehörten 470 Gesellschaften (21,9 %) in diese Größenklasse. Sie weisen zusammen ein Grundkapital von 209,8 Mill. DM (0,3 %) auf.

Den 1.679 (78,1 %) Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von mehr als einer Million DM stehen 6.178 (3,7 %) Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegenüber, deren Stammkapital mehr als eine Million DM beträgt. Während das gesamte Stammkapital dieser Größenklasse 69.236,4 Mill. DM ausmacht, liegt das Grundkapital der Aktiengesellschaften mit 83.371 Mill. DM noch um 20 % höher.

1.135 Gesellschaften mit beschränkter Haftung (0,7 %) liegen in der für diese Rechtsform ausgewiesenen höchsten Größenklasse mit einem Stammkapital von über 10 Millionen DM. Ihnen stehen 774 Aktiengesellschaften gegenüber. Während das gesamte Stammkapital dieser Größenklasse bei 51.325,8 Mill. DM liegt, beträgt das Grundkapital der in dieser Größenklasse aufgeführten Aktiengesellschaften

Größenklasse von über ... bis ... DM	31.12.1968				31.12.1977			
	Gesellschaften		Nominalkapital		Gesellschaften		Nominalkapital	
	Anzahl	%	Mill. DM	%	Anzahl	%	Mill. DM	%
I. GmbH								
bis 20.000 DM	34.987	51,8	674,0	1,8	107.836	64,0	2.143,7	2,7
20.000 DM bis 100.000 DM	18.395	27,3	1.007,2	2,8	39.845	23,6	2.076,0	2,6
100.000 DM bis 1 Mill. DM	10.207	15,1	4.094,9	11,3	14.604	8.7	5.820,4	7,3
1 Mill. DM bis 5 Mill. DM	2.803	4,2	6.854,7	18,8	4.023	2,4	10.214,1	12,9
5 Mill. DM bis 10 Mill. DM	516	0,8	3.898,3	10,7	1.020	0,6	7.696,5	9,7
über 10 Mill. DM	508	0,8	19.865,6	54,6	1.135	0,7	51.325,8	64,8
zusammen	67.416	100	36.394,7	100	168.463	100	79.276,6	100
II. AG und KGaA								
bis 1 Mill. DM	667	28,7	330,7	0,6	470	21,9	209,8	0,3
1 Mill. DM bis 10 Mill. DM	1.088	46,7	4.340,5	8,4	905	42,1	3.929,9	4,7
10 Mill. DM bis 50 Mill. DM	385	16,5	9.136,1	17,6	480	22,3	11.658,6	13,9
50 Mill. DM bis 100 Mill. DM	98	4,2	7.462,7	14,4	136	6,3	10.205,6	12,2
100 Mill. DM bis 250 Mill. DM	43	1,9	6.179,2	11,9	85	4,0	12.823,8	15,3
über 250 Mill. DM	47	2,0	24.419,8	47,1		3,4	44.753,1	53,6
zusammen	2.328	100	51.869,0	100	2.14.	100	85.580,8	100

Tabelle 3: Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften nach Größenklassen des Nominalkapitals[1)]

1) Quellen: Wirtschaft und Statistik 1969, S. 163 f. und 1978, S. 217

mit 79.441,1 Mill. DM das 1,55-fache dieses Betrages. 1968 lag dieses Verhältnis noch bei 1 : 2,38.

Auch der Vergleich des durchschnittlichen Stammkapitals (1968: 39,1 Mill. DM; 1977: 45,2 Mill. DM) mit dem durchschnittlichen Grundkapital (1968: 82,4 Mill. DM ; 1977: 102,6 Mill. DM) dieser Größenklasse läßt sichtbar werden, daß Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Größenordnungen hineingewachsen sind, die vielfach nur bei Aktiengesellschaften vermutet werden. Die 1.375 Aktiengesellschaften (64 %) mit einem Grundkapital von weniger als 10 Millionen DM verfügen durchschnittlich nur über ein Grundkapital von 3 Millionen DM (1977).

Die statistischen Erhebungen machen deutlich, daß man nicht undifferenziert von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung als der kleinen Variante der Kapitalgesellschaft und von der Aktiengesellschaft als der wirtschaftlich bedeutsameren Form sprechen kann. Daß auch große wirtschaftliche Einheiten in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung geführt werden, liegt in den flexiblen rechtlichen Rahmenbedingungen begründet, die es zulassen, das Erscheinungsbild der Gesellschaft sowohl der eines mehr personenbezogenen Unternehmens als auch der einer anonymen Kapitalgesellschaft anzupassen.

Eine im April 1977 durchgeführte Untersuchung[1)] hat ergeben, daß von 5.406 erfaßten Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem Stammkapital von mindestens 500.000 DM ein Fünftel im Mehrheitsbesitz oder unter dem maßgeblichen Einfluß von Aktiengesellschaften standen. Das Stammkapital dieser Gesellschaften betrug 56,7 Mrd. DM. Dies sind 71,5 % des Stammkapitals aller Gesellschaften

---

1) Vgl. Beteiligungen von Aktiengesellschaften, AG 1977, Heft 7, S. XVI

Wirtschaftszweig	Anzahl	Stammkapital	
		Mrd. DM	davon in maßgeblichem Besitz von AG in v.H.
Landwirtschaft	17	132,3	10,8
Energiewirtschaft und Bergbau	265	7.798,3	11,3
Verarbeitendes Gewerbe	2.931	30.643,3	21,4
Baugewerbe	204	563,8	35,5
Handel	846	3.945,3	19,9
Verkehr	209	1.331,2	21,5
Kreditinstitute und Versicherungen	80	2.080,6	12,5
Dienstleistungen	854	10.174,3	23,1
Insgesamt	5.406	56.669,1	20,0

Tabelle 4: Beteiligungen von Aktiengesellschaften an größeren Gesellschaften mit beschränkter Haftung[1)]

1) Vgl. Beteiligungen von Aktiengesellschaften, AG 1977 Heft 7, S. XVI

mit beschränkter Haftung. In die Auswertung waren mehr als 90 % aller Gesellschaften mit beschränkter Haftung einbezogen, die mindestens über ein Stammkapital von 500.000 DM verfügten. Aus diesem Grunde können die Ergebnisse für diese Größenklasse als repräsentativ angesehen werden. Diese Gesellschaften zählen eher zu dem Typ der anonymen Kapitalgesellschaft.

Andererseits enthält ein großer Teil der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, insbesondere derjenigen mit geringerem Stammkapital, personenbezogene Strukturelemente. Die Untersuchung von Braasch[1] hat ergeben, daß von den 585 erfaßten Gesellschaften 431 (73,68 %) ausschließlich von natürlichen Personen gegründet wurden.

Bei den 585 Gesellschaften war das Stammkapital so verteilt, daß bei den 450 Gesellschaften mit dem Mindeststammkapital 356 (79,1 %) nur natürliche Personen Gesellschafter waren.

Angaben über die Umsätze von Unternehmen als Maßstab wirtschaftlicher Bedeutung lassen sich den Umsatzsteuerstatistiken entnehmen.[2] Nach der Umsatzsteuerstatistik 1974 betrug die Zahl der umsatzsteuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung 47.424. Dies sind 18,3 % mehr als 1972. Ihr Anteil an der Gesamtzahl der Steuerpflichtigen vergrößerte sich damit von 2,5 % auf 3 %.

---

1) Vgl. Braasch, D., a.a.O., S. 201 ff.

2) Nach dem Gesetz über Steuerstatistiken vom 6.12.1966, BGBl. I S. 665, sind die Umsatzsteuerstatistiken in zweijährigem Turnus zu erstellen. Die letzte Erhebung war für das Jahr 1976 vorzunehmen. Da deren Auswertung bisher nur nach Wirtschaftszweigen erfolgte (vgl. Wirtschaft und Statistik 1978, S. 345 ff.), hier aber Angaben nach Rechtsformen in der Kombination mit Umsatzgrößenklassen benötigt werden, wird im wesentlichen auf die Umsatzsteuerstatistik 1974 (vgl. Wirtschaft und Statistik 1976, S. 417 ff.) zurückgegriffen.

Stammkapital in Tausend DM	Mitgliedschaftliche Struktur								
	Nur natürliche Personen	Nur juristische Personen	Personengesellschaften	Natürliche Personen + juristische Personen	Natürliche Personen + Personengesellschaften	Juristische Personen + Personengesellschaften	Natürliche Personen + juristische Personen + Personengesellschaften	Ausländische Gesellschaften	Summe
20	356	20	4	40	19	3	1	7	450
bis 30	32	1	3	1	3	1	-	1	42
bis 50	25	3	-	5	2	-	1	4	40
bis 100	15	6	-	5	3	2	1	2	34
bis 500	3	2	-	5	1	1	-	3	15
über 500	-	1	-	1	-	-	-	2	4
Summe	431	33	7	57	28	7	3	19	585

Tabelle 5: Verteilung des Stammkapitals und mitgliedschaftliche Struktur bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung[1)]

1) Nach Braasch, D., a.a.O., S. 203

Rechtsform	Steuerpflichtige[1]				Steuerbarer Umsatz[2]			
	1972		1974		1972		1974	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Mill. DM	%	Mill. DM	%
Einzelunternehmen	1.349.818	83,2	1.300.003	82	399.465	23,8	419.706	20,4
OHG und KG	164.509	10,1	179.465	11,3	538.676	32,1	684.101	33,2
AG und KGaA	2.273	0,1	2.159	0,1	320.705	19,1	434.570	21,1
GmbH	40.097	2,5	47.424	0,3	287.173	17,1	358.113	17,4
Alle Steuerpflichtige	1.622.408	100	1.584.812	100	1.680.632	100	2.059.684	100

Tabelle 6: Steuerpflichtige und steuerbarer Umsatz nach ausgewählten Rechtsformen für die Jahre 1972 und 1976[3]

1) Nur Steuerpflichtige mit Jahresumsätzen ab 12.000 DM
2) Bei Regelbesteuerten ohne Umsatzsteuer; bei nach § 19 UStG Besteuerten Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer
3) Quelle: Wirtschaft und Statistik 1976, S. 418

Die im Vergleich zu den Handelsregistereintragungen niedrigere Zahl ist auf methodische Unterschiede in den Erhebungen zurückzuführen. In der Umsatzsteuerstatistik werden nur solche Gesellschaften mit beschränkter Haftung erfaßt, die als finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch selbständige Unternehmen Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben und deren Jahresumsatz über 12.000 DM liegt.[1] In der Statistik der Kapitalgesellschaften dagegen werden alle im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung erfaßt, auch wenn sie nicht wirtschaftlich tätig sind oder nur als Komplementärinnen von Personengesellschaften fungieren (GmbH & Co. bzw. GmbH & Co.KG).

Mit einem Anteil von 17,4 % am gesamten steuerbaren Umsatz liegen die Gesellschaften mit beschränkter Haftung an vierter Stelle nach den Personengesellschaften, den Aktiengesellschaften und den Einzelunternehmen. Die wirtschaftliche Bedeutung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung wird gemessen am Umsatz transparenter, wenn zusätzlich zur Zahl und dem Gesamtumsatz nach Umsatzgrößenklassen vorgenommen wird.

Gemessen am durchschnittlichen Umsatz kommt den Aktiengesellschaften mit 201,28 Mill. DM wirtschaftlich die größte Bedeutung zu. An zweiter Stelle liegen die Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit aber nur durchschnittlich 7,55 Mill. DM Umsatz. Personengesellschaften kommen mit 3,81 Mill. DM an die dritte Stelle.

In allen Umsatzgrößenklassen liegt die Zahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter der der Personengesellschaften. Mit steigender Größenklasse nimmt aber ihr Anteil an allen Unternehmen der jeweiligen Umsatzgrößenklasse zu. Er steigt von 2,07 % in der Größenklasse

---

1) Diese Abgrenzung gilt auch für andere Rechtsformen.

Umsatzgrößenklassen von ... bis unter ... DM	12.000-1 Mill.	1 Mill.-10 Mill.	10 Mill.-50 Mill.	50 Mill.-100 Mill.	100 Mill. und mehr	Insgesamt
(1) Zahl der Steuerpflichtigen[1] insgesamt	1.415.789	148.425	16.812	2.082	1.704	1.584.812
(1a) Einzelunternehmen	1.232.479	65.383	2.004	90	47	1.300.003
(2) in % von (1)	87,05	44,05	11,92	4,32	2,76	82,03
(3a) Personengesellschaften	107.788	60.242	9.789	1.049	579	179.465
(3b) in % von (1)	7,61	40,59	58,23	50,38	35,04	11,32
(4a) GmbH	29.244	13.862	3.245	572	501	47.424
(4b) in % von (1)	2,07	9,34	19,30	27,47	29,40	2,99
(5a) AG und KGaA	65	506	430	165	373	2.159
(5b) in % von (1)	0,04	0,34	2,55	7,93	21,89	0,14
(6) Steuerbare Umsätze[2] in Mill. DM insgesamt	282.205	404.409	338.846	144.006	890.219	2.059.685
(7a) Einzelunternehmen	226.466	141.154	35.761	5.950	10.375	419.706
(7b) in % von (6)	80,23	34,90	10,55	4,13	1,17	20,38
(8a) Personengesellschaften	36.212	190.896	194.329	72.259	190.406	684.101
(8b) in % von (6)	12,83	47,20	57,35	50,18	21,39	33,12
(9a) GmbH	8.558	45.326	70.004	39.672	194.552	358.113
(9b) in % von (6)	3,03	11,21	20,66	27,55	21,85	17,34
(10a) AG und KGaA	186	1.971	10.821	11.881	409.709	434.570
(10b) in % von (6)	0,07	0,49	3,19	8,25	46,02	21,10
(11) Durchschnittliche steuerbare Umsätze insgesamt (6) : (1) in Mill. DM	0,19	2,72	20,16	69,17	522,43	1,30
(12) Einzelunternehmen (7a) : (2a)	0,18	2,16	17,84	66,11	220,74	0,32
(13) Personengesellschaften (8a) : (3a)	0,34	3,17	19,85	68,88	318,94	3,81
(14) GmbH (9a) : (4a)	0,29	3,27	21,57	69,36	388,31	7,55
(15) AG und KGaA (10a) : (5a)	0,27	3,90	25,17	72,01	1.098,42	201,28

Tabelle 7: Steuerpflichtige, steuerbarer Umsatz und durchschnittlicher steuerbarer Umsatz nach ausgewählten Rechtsformen und Umsatzgrößenklassen für 1974[3]

1) Nur Steuerpflichtige mit Jahresumsätzen ab 12.000 DM
2) Bei Regelbesteuerten ohne Umsatzsteuer; bei nach § 19 UStG Besteuerten zuzüglich Steuer.
3) Quelle: Wirtschaft und Statistik,1976, S. 421

von 12.000 DM bis 1 Mill. DM auf 29,4 % in der Größenklasse von 100 Mill. DM und mehr, während der Anteil der Personengesellschaften zunächst steigt, in den beiden oberen Größenklassen aber stark abnimmt.

Während in den Größenklassen bis zu einem Umsatz von 100 Mill. DM sich die durchschnittlichen Umsätze von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Personengesellschaften und Aktiengesellschaften nicht wesentlich unterscheiden, bestehen in der Größenklasse über 100 Mill. DM erhebliche Unterschiede. Hier zeigt sich die Vorrangstellung von Aktiengesellschaften, die einen durchschnittlichen Umsatz von 1.098,42 Mill. DM aufweisen. Der Abstand zu den Gesellschaften mit beschränkter Haftung beträgt rd. 710 Mill. DM. Der durchschnittliche Umsatz von Personengesellschaften liegt rd. 69 Mill. DM unter dem von Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Wie bei dem Vergleich des Nominalkapitals von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung ergibt sich auch hier ein differenziertes Bild, das es nicht zuläßt, pauschal von einer erheblichen Bedeutung der Unternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu sprechen. Volkswirtschaftliche Bedeutung haben sicherlich auch die großen Personengesellschaften.

Will man die Zahl der Beschäftigten heranziehen, um Anhaltspunkte für die Größenbeurteilung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu erhalten, so ist man auf statistische Erhebungen angewiesen, die acht Jahre zurückliegen. Es handelt sich dabei um die Arbeitsstättenzahlung vom 27. Mai 1970.[1)]

---

1) Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes, Fachserie C: Unternehmen und Arbeitsstätten, Heft 6, Arbeitsstättenzählung vom 27.5.1970, Stuttgart und Mainz 1972

Unternehmen mit ... bis ... Beschäftigten	1 - 49	50 - 199	200 - 499	500 - 999	1.000 - 4.999	5.000 und mehr	Insgesamt
1. Alle erfaßten Unternehmen							
1.1. Anzahl	1.864.600	32.954	6.908	2.039	1.350	209	1.908.060
1.2. Beschäftigte	8.074.848	3.053.555	2.101.066	1.399.158	2.600.202	4.035.577	21.264.406
2. Personengesellschaften[1]							
2.1. Anzahl	89.910	16.461	3.399	896	394	18	111.078
2.2. in % von 1.1.	4,82	49,95	49,20	43,94	29,19	8,61	5,82
2.3. Beschäftigte	1.225.772	1.549.583	1.018.666	609.501	698.575	171.313	5.273.410
2.4. in % von 1.2.	15,18	50,75	48,48	43,53	26,87	4,25	24,80
2.5. Beschäftigte je Unternehmen	13,63	94,14	299,70	680,25	1.773,03	9.517,39	47,47
3. GmbH							
3.1. Anzahl	26.037	5.371	1.920	638	452	48	34.466
3.2. in % von 1.1.	1,40	16,30	27,79	31,29	33,48	22,97	1,81
3.3. Beschäftigte	315.805	538.883	601.543	439.156	874.543	480.701	3.250.631
3.4. in % von 1.2.	3,91	17,65	28,63	31,39	33,63	11,91	15,29
3.5. Beschäftigte je Unternehmen	12,13	100,33	313,30	688,33	1.934,83	10.014,60	94,31
4. AG und KGaA							
4.1. Anzahl	828	510	381	260	374	131	2.484
4.2. in % von 1.1.	0,04	1,55	5,72	12,75	27,70	62,68	0,13
4.3. Beschäftigte	11.531	55.290	126.937	184.714	798.195	2.436.041	3.612.706
4.4. in % von 1.2.	0,14	1,18	6,04	13,20	30,70	60,36	16,99
4.5. Beschäftigte je Unternehmen	13,92	108,41	333,16	710,44	2.134,21	18.595,73	1.454,39

Tabelle 8: Unternehmen und Beschäftigte nach Rechtsformen und Größenklassen 1970[2]

1) Einschließlich solcher Gesellschaften mit GmbH als Komplementären

2) Quelle: Arbeitsstättenzählung 1970, a.a.O., S. 162 einschl. Korrekturblatt. Einzelunternehmen werden in dieser Zusammenstellung nicht getrennt ausgewiesen, da die Angaben der Arbeitsstättenstatistik auch BGB-Gesellschaften umfassen (vgl. a.a.O., S. 5).

Nach dieser Erhebung standen 24,8 % der Beschäftigten im Dienst von Personengesellschaften; 19,99 % waren bei Aktiengesellschaften und 15,29 % bei "reinen" Gesellschaften mit beschränkter Haftung beschäftigt. Vergleicht man die Verteilungen der verschiedenen Rechtsformen auf die einzelnen Beschäftigtengrößenklassen, so zeigt sich, daß der Anteil der Gesellschaften mit beschränkter Haftung bis zur Größenklasse von bis zu 5.000 Beschäftigten bis auf 33,48 % zunimmt und dann auf 11,91 % abfällt. Während in den Größenklassen bis zu 1.000 Beschäftigten der Anteil der Personengesellschaften dominiert, überwiegt von dort ab die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Von geringen Differenzen abgesehen, verläuft bis hierher auch die Entwicklung der durchschnittlichen Beschäftigtenzahl parallel. Von den Größenklassen ab 1.000 Beschäftigten an überwiegt die an der durchschnittlichen Beschäftigtenzahl gemessene Bedeutung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ohne jedoch die der großen Aktiengesellschaft zu erreichen.

Bei dem verwendeten statistischen Material handelt es sich zwar um relativ alte Angaben. Unter Berücksichtigung der vergleichsweise hohen Anzahl von Neugründungen mit geringem Stammkapital stützt es aber dennoch die Aussage, daß die Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung global gesehen zwar ohne Zweifel von Bedeutung ist, daß die einzelnen Unternehmen in dieser Rechtsform aber vielfach das wirtschaftliche Gewicht großer Aktiengesellschaften nicht erreichen, wenn es auch von der Beschäftigtenzahl her Aktiengesellschaften gibt, die kleiner sind als Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Die Analyse der verwendeten Bestimmungsfaktoren zur Messung des wirtschaftlichen Gewichts von Unternehmen macht deutlich, daß die Gleichung "Kapitalgesellschaft = wirtschaftlich bedeutsame Wirtschaftseinheit" nicht aufgeht. In der verabschiedeten Fassung der Bilanzricht-

linie wird dies dadurch berücksichtigt, daß Schwellenwerte gesetzt werden, die dazu führen, daß Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach ihrer Größe abgestuften Publizitätspflichten unterworfen werden.[1)]

3. Publizität und Prüfung als Mittel des Gläubigerschutzes

Als entscheidenden Grund für die Offenlegung der geprüften Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung wird "das Privileg der beschränkter Haftung" angesehen, da der Zugriff der Gläubiger auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist." Es ist also unentbehrlich, daß sie durch eine gewisse Offenlegung des Jahresabschlusses die Möglichkeit erhalten, den Stand des Vermögens festzustellen. Anderenfalls entfällt die Rechtfertigung für die Beschränkung der Haftung."[2)]

Die Meinungsverschiedenheiten über dieses Argument für eine Offenlegung der Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind in Deutschland so alt wie die Diskussion über diese Rechtsform selbst,[3)] wenn auch der Gesetzgeber seinerzeit bei der Schaffung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung bewußt anders ent-

---

1) Vgl. S. 200 ff.

2) Erläuterungen zu den Vorschriften für Gesellschaften mit beschränkter Haftung des ursprünglichen Entwurfs einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 29

3) Vgl. Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstags, 8. Legislaturperiode, I. Session 1890/92, 5. Anlagenband 1892, S. 3749; Schulteß, M., Reformbestrebungen im Rechte der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Diss. Leipzig 1914, S. 23 ff.; Klausing, F., Die Neuordnung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 2. Arbeitsbericht des "Ausschusses für Gesellschaften mit beschränkter Haftung" der Akademie für Deutsches Recht, Frankfurt a.M. 1940, S. 71 ff.

schieden hat.[1)]

Auch der GmbHG-Referentenentwurf 1969[2)] und der folgende GmbHG-Regierungsentwurf 1971[3)] griffen diese Diskussion wieder auf. Die Verpflichtung zur Offenlegung geprüfter Jahresabschlüsse wird hier unter Hinweis auf die Insolvenzstatistiken mit der Notwendigkeit begründet, Gläubiger von Gesellschaften mit beschränkter Haftung stärker als bisher gegen Forderungsausfälle zu schützen.[4)] Ein Blick in die amtlichen Statistiken[5)] zeigt, daß es offensichtlich einen Zusammenhang zwischen der Insolvenzanfälligkeit und der Rechtsform gibt.[6)]

Betrachtet man die absoluten Insolvenzzahlen, so zeigt sich, daß mit Ausnahme von 1974 im Vergleichszeitraum die nicht eingetragenen Einzelunternehmen die meisten Insolvenzen aufweisen. An zweiter Stelle - mit Anteilswerten von über 30 % auf hohem Niveau - folgen die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Auffällig ist die Zunahme der Beteiligung von GmbH & Co. KG an den Insolvenzen. Ihr Anteil liegt mit 11,07 % inzwischen höher als der "reiner" Personengesellschaften.

---

1) Vgl. Entwurf eines Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung nebst Begründung und Anlage. Amtliche Ausgabe, Berlin 1891, S. 91

2) Vgl. Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Köln 1969, S. 310 ff.

3) Vgl. BT-Drucksache VI/3088, S. 175 f.

4) Vgl. Begründung zur Offenlegung des Jahresabschlusses des GmbHG-Regierungsentwurfs 1971, a.a.O., S. 175

5) In den amtlichen Statistiken werden nur gerichtliche Konkurs- oder Vergleichsverfahren erfaßt, nicht dagegen außergerichtlich abgewickelte Verfahren.

6) Vgl. dazu auch die Untersuchung von Mayr, K., Insolvenzprognosen mittels Jahresabschlußinformationen, Zürich, Frankfurt a.M., Thun 1976, S. 24 ff.

Rechtsform	Unternehmen	Nicht eingetragene Unternehmen	Eingetragene Einzelunternehmen	OHG und KG (ohne GmbH & Co. KG)	GmbH & Co. KG	GmbH	AG und KGaA	eG	Sonstige Unternehmen
I. Konkursverfahren[1]									
1974	5.628	1.856	657	1.223	.	1.869	13	7	3
1975	6.709	2.381	823	730	647	2.102	17	1	8
1976	6.677	2.465	770	571	669	2.174	12	2	14
1977	6.818	2.497	674	526	743	2.358	10	2	8
II. Vergleichsverfahren									
1974	434	71	103	182		75	1	2	-
1975	336	49	91	110	29	55	2	-	-
1976	171	35	42	52	19	19	2	1	1
1977	139	32	27	27	28	22	1	-	2
III. Insolvenzen[2]									
1974	5.976	1.904	748	1.373	.	1.927	13	8	3
1975	6.953	2.415	895	811	664	2.141	18	1	8
1976	6.808	2.497	801	604	684	2.190	14	3	15
1977	6.929	2.524	695	547	767	1.373	11	2	10
in Prozenten									
1974	100	31,86	12,52	22,98	.	32,25	0,22	0,13	0,05
1975	100	34,68	12,85	11,65	9,54	30,75	0,26	0,01	0,12
1976	100	36,68	11,77	8,87	10,05	32,17	0,21	0,04	0,12
1977	100	36,43	10,03	7,89	11,07	34,25	0,16	0,03	0,14

Tabelle 9: Insolvenzen nach der Rechtsform der Gemeinschuldner [3]

1) Einschließlich mangels Masse abgelehnter Konkurse und Anschlußkonkurse

2) Konkurs- und Vergleichsverfahren ohne Anschlußkonkurse, denen ein eröffnetes Konkursverfahren vorausgegangen ist.

Um Aussagen über die Insolvenzanfälligkeit von Unternehmen zu machen, ist es erforderlich, die absoluten Insolvenzzahlen für jede Rechtsform in Beziehung zur Gesamtzahl bestehender Unternehmen in der jeweiligen Rechtsform zu setzen. Bei der Wahl der Vergleichsbasis ergeben sich allerdings Schwierigkeiten, weil zwar statistische Angaben über die Zahl von Kapitalgesellschaften in den verschiedenen Jahren vorliegen, für die Einzelunternehmen und Personengesellschaften aber auf die Erhebungen der Umsatzsteuerstatistik 1974 zurückgegriffen werden muß, die Zusammenfassungen verschiedener Gruppen von Rechtsformen erforderlich macht. Die auch durch die nicht mehr ganz aktuellen Vergleichsbasen auftretenden Verzerrungen dürften aber nicht so gravierend sein, daß sie die Aussagefähigkeit der Quoten wesentlich beeinträchtigen.

Die Ergebnisse zeigen, daß die höchste Insolvenzanfälligkeit während des Vergleichszeitraums bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung festzustellen ist. Sie liegt mit rd. 14 je 1.000 Unternehmen (1977) ungefähr doppelt so hoch wie die von Personengesellschaften.[1)]

Nach den Auswertungen des Statistischen Bundesamtes[2)] beliefen sich die durchschnittlichen Verluste 1976 je Unternehmen auf 3 Millionen DM. Am höchsten waren sie

---

1) In seiner Veröffentlichung "Zahlungsschwierigkeiten 1977" (Wirtschaft und Statistik 1978, S. 101) gibt das Statistische Bundesamt die Insolvenzhäufigkeit von GmbH sogar mit 50 je 1.000 Unternehmen an. Dieser Wert kommt dadurch zustande, daß die Zahl der GmbH der Umsatzsteuerstatistik 1974 entnommen wurde. Diese Vorgehensweise ist u.E. nicht vertretbar, da in den Insolvenzzahlen für die GmbH auch die Insolvenzverfahren der Komplementär-GmbH enthalten sind, die in der Umsatzsteuerstatistik nicht erfaßt werden.

2) Vgl. Wirtschaft und Statistik 1978, S. 363

Rechtsformen	1974	1975	1976	1977
1. Einzelunternehmen				
1.1. Insolvenzzahlen[1]	2.652	3.310	3.298	3.219
1.2. Anzahl[2]	1.300.003	1.300.003	1.300.003	1.300.003
1.3. Insolvenzhäufigkeit[3]	2,04	2,55	2,54	2,48
2. Personengesellschaften einschl. GmbH & Co. KG				
2.1. Insolvenzzahlen[4]	1.373	1.475	1.288	1.314
2.2. Anzahl[2]	179.465	179.465	179.465	179.465
2.3. Insolvenzhäufigkeit	7,65	8,22	7,18	7,32
3. GmbH				
3.1. Insolvenzzahlen	1.927	2.141	2.190	2.373
3.2. Anzahl[5]	122.248	133.382	147.233	168.463
3.3. Insolvenzhäufigkeit	15,76	16,05	14,87	14,09
4. AG und KGaA				
4.1. Insolvenzzahlen	13	18	14	11
4.2. Anzahl[5]	2.218	2.189	2.177	2.149
4.3. Insolvenzquote	5,86	8,22	6,43	5,12

Tabelle 10: Insolvenzen je 1.000 Unternehmen nach Rechtsformen[6]

1) Zusammenfassung der Zahlen für nicht eingetragene und eingetragene Unternehmen
2) Anzahl lt. Umsatzsteuerstatistik 1974
3) Insolvenzhäufigkeit = Insolvenzen je 1.000 Unternehmen
4) Zusammenfassung der Zahlen aller Personengesellschaften
5) Anzahl lt. Handelsregisterstatistiken
6) Quellen: Wirtschaft und Statistik 1975, S. 182; a.a.O., 1976, S. 105 und S. 418; a.a.O., 1978, S. 100 u. S. 215

mit 43 Millionen DM bei Aktiengesellschaften. Bei den Personengesellschaften dagegen betrugen sie nur 5,3 Millionen DM. Noch niedriger waren die Durchschnittsverluste mit 2,6 Millionen DM bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und mit rd. 1 Million DM bei den Einzelunternehmen.

Die sich in diesem Zusammenhang anschließende Frage richtet sich darauf, ob die signifikant hohe Insolvenzhäufigkeit von Unternehmen einer bestimmten Rechtsform es rechtfertigt, hieran eine Verpflichtung zur Offenlegung und Prüfung der Jahresabschlüsse zu knüpfen.

Die gesamte Gruppe der Gläubiger hat zunächst ein Interesse daran, daß bei beschränkter Haftung das Nominalkapital erhalten bleibt, denn den Gläubigern haftet lediglich das Gesellschaftsvermögen. Diesen Interessen dienen Rechnungslegungsvorschriften, deren Einhaltung die Gläubiger vor "überhöhten" Ausschüttungen schützen sollen. Nach Egner[1] handelt es sich um die Sicherung "negativer Zahlungsbemessungsinteressen" der Gläubiger.

Die Sicherung der Gläubiger durch entsprechende Rechnungslegungsvorschriften ist unabhängig davon, ob der Jahresabschluß offengelegt wird. Die Verpflichtung zu einer durch unabhängige Personen durchgeführten Prüfung würde hier ausreichen. Zu ihr sollte aber nur dann gegriffen werden, wenn andere Maßnahmen,[2] die weniger Kosten als eine Prüfung verursachen, nicht zur gewünschten Wirkung führen.

Eine zweite Frage schließt sich an. Negative Zahlungsbemessungsinteressen haben nicht nur Gläubiger von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sondern grund-

---

1) Vgl. Egner, H., Bilanzen, München 1974, S. 73 f.

2) Vgl. z.B. § 265 b StGB, der den Tatbestand des Kreditbetruges regelt.

sätzlich auch solche von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Rechtlich besteht zwar ein Unterschied darin, daß bei diesen Unternehmen die Einzelunternehmer bzw. Komplementäre persönlich mit ihrem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten aus der Unternehmenstätigkeit haften. Dennoch können auch hier die negativen Zahlungsbemessungsinteressen der Gläubiger berührt werden. Da bei Einzelunternehmen keine und bei Personengesellschaften wegen der dispositiven Rechtsvorschriften[1] keine wirksamen Entnahmevorschriften bestehen, die Einzelunternehmer und Komplementäre darüberhinaus die vermögensmäßigen Rechtsbeziehungen mit Familienangehörigen so regeln können, daß auch im Insolvenzfalle die materiellen Folgen überschaubar bleiben, können trotz der de jure unbeschränkten Haftung die Gläubiger das Nachsehen haben.

Ein weiteres Argument, das die Publizitäts- und Prüfungsverpflichtung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung stützen soll, geht davon aus, daß Gesellschafter von dem Konkurs ihrer Gesellschaft mit beschränkter Haftung weit weniger betroffen sind als von ihrem persönlichen Konkurs.[2] "Viele Wagnisse, die ein vollhaftender Unternehmer scheut, werden diese Kaufleute eingehen, können sie doch zwar in vollem Umfange (abgesehen von der Besteuerung) die Gewinne beanspruchen, die möglichen Verluste (das Risiko des Mißlingens) dagegen zu einem unter Umständen erheblichen Teil auf ihre Gläubiger überwälzen."[3]

Jeder, der im wirtschaftlichen Verkehr eine Gläubigerposition eingeht, übernimmt das Risiko, das er zu tragen bereit ist. Anderenfalls würde er dies unterlassen. Daß

---

1) Vgl. z.B. § 122 Abs. 2 HGB

2) Vgl. Begründung zur Offenlegung des Jahresabschlusses des GmbH-Regierungsentwurfs 1971, a.a.O., S. 176

3) Moxter, A., Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962, S. 111

dieses Risiko bei verschiedenen Haftungsmodalitäten unterschiedlich hoch ausfallen kann, wird nicht bestritten. Hinweise auf mögliche Haftungsrisiken findet der potentielle Gläubiger aber schon in der Firma seines Partners. Es ist fraglich, ob das unternehmerische Risiko gegenüber Unternehmen in bestimmten Rechtsformen durch Offenlegung des Jahresabschlusses rechtsformbezogen abgesichert werden muß. "Die Geschäftspartnerschaft beruht bei solchen Unternehmen, die keine marktbeherrschende Stellung oder Gemeingewichtigkeit besitzen, auf gegenseitigem Vertrauen und dem Willen zum Risiko. Das Tragen des Risikos ist in der freien Wirtschaft eine der wichtigsten Funktionen des Unternehmers."[1)]

Ein anderes Argument zur Offenlegung geprüfter Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung beinhaltet die Auffassung, daß allein schon die zeitlich angemessene Veröffentlichung geprüfter Jahresabschlüsse den Gläubigerschutz zu verbessern hilft.[2)] Die Schutzwirkung besteht aber weniger in der Veröffentlichung, sondern in der Verpflichtung zur zeitgerechten Abschlußerstellung und der Verbesserung des Informationsgrades der Unternehmensführung insbesondere auch durch den Bericht der Prüfer.[3)] Offen bleibt aber dennoch die Frage nach der Berechtigung rechtsformbezogener Vorschriften.

Außen den negativen Zahlungsbemessungsinteressen haben Gläubiger Interesse an Informationen über die "wirtschaftliche Lage" ihrer Schuldner, aus dem der Grad der Sicherheit ihrer Engagements abgeleitet werden soll. Wie bereits

---

1) Greiffenhagen, H., Anmerkungen zur Publizität und Rechnungslegung des Referentenentwurfs eines GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1969, S. 207

2) Vgl. Maul, K.-H., Zur Pflichtprüfung ..., a,a,O., S. 255; Begründung zur Offenlegung des Jahresabschlusses des GmbHG-Regierungsentwurfs 1971, a.a.O., S. 176

3) So auch Maul, K.-H., a.a.O., S. 255

dargestellt wurde, [1] unterscheidet sich die Lage der Großgläubiger (insbesondere der Kreditinstitute) erheblich von der der kleinen Gläubiger (kleinere Lieferanten, kleinere Kunden, die Anzahlungen leisten). Die Verpflichtung zur Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Aufnahme von Bankkrediten über 50.000 DM[2] ist eine rechtsformunabhängige Vorschrift zum Schutz der Kreditversorgung, an der ein gesamtwirtschaftliches Interesse besteht. Andere große Gläubiger, die wegen der Höhe ihrer Kredite ein großes Risiko eingehen, haben die Möglichkeit kraft wirtschaftlicher Macht, sich die gewünschten Informationen direkt von ihrem Geschäftspartner geben zu lassen. Einer generellen Publizitätspflicht bedarf es in diesen Fällen also nicht. Die "kleinen" Gläubiger, die einem "großen" Schuldner gegenüberstehen, sind allerdings in einer mißlicheren Lage, da sie im wesentlichen auf Bankauskünfte und eigene Beobachtungen der Zahlungsmoral usw. angewiesen sind, wenn nicht ihre Schuldner aufgrund bereits bestehender Vorschriften[3] zur Publizität verpflichtet sind. Besonders, wenn die Geschäftsbeziehungen zu ihrem Schuldner für sie von erheblicher Bedeutung sind, haben sie ein starkes Interesse an der wirtschaftlichen Entwicklung ihres Geschäftspartners. Es ist aber offensichtlich, daß die hier aufgeworfene Frage nach der Risikoabsicherung wiederum allgemeiner Art ist und nicht für eine einzige Rechtsform beantwortet werden kann.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß der rechtsformbezogenen Ausweitung der Publizitäts- und Prüfungspflicht auf Gesellschaften mit beschränkter Haf-

---

1) Vgl. S. 42

2) Vgl. § 18 KWG

3) Z.B. aufgrund des Aktiengesetzes oder des Publizitätsgesetzes

tung aus Gläubigerschutzgründen die Rechtfertigung fehlt.[1] Ihre Durchführung allerdings bedeutet für die Gläubiger der betroffenen Gesellschaften einen verbesserten Schutz. Dieser besteht in einer zeitgerechten Aufstellung der Jahresabschlüsse mit der damit verbesserten Selbstinformation der Unternehmensleitungen und verbesserten Informationsmöglichkeiten für die Gläubiger. Ob diese allerdings bei der für Gesellschaften mit beschränkter Haftung geplanten Registerpublizität auch genutzt werden, ist eine andere Frage.

---

1) Vgl. auch Fischer, L., a.a.O., S. 506

b) Die bevorstehenden gesetzgeberischen Maßnahmen

1. Publizitätsvorschriften und Größenmerkmale

Hinsichtlich der Offenlegungsvorschriften, die von den nationalen Gesetzgebern übernommen werden müssen,[1] unterscheidet die Bilanzrichtlinie zwischen "kleinen" Unternehmen, solchen "mittlerer" Größe und "großen" Unternehmen. Als Abgrenzungskriterien werden die sich nach den Vorschriften der Bilanzrichtlinie ergebende Bilanzsumme, die Nettoumsatzerlöse und die Beschäftigtenzahl verwendet. Von diesen Merkmalen müssen mindestens zwei erfüllt sein, damit ein Unternehmen in die nächsthöhere Größenklasse eingeordnet wird.[2]

Wenn die Werte von zwei der genannten Kriterien im Gegensatz zu dem vorhergehenden Geschäftsjahr überschritten oder nicht mehr erreicht werden, so wirken sich diese Umstände nur dann auf die Offenlegungspflichten aus, wenn sie während zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren fortbestanden haben.[3] Mit dieser Vorschrift soll eine Stetigkeit in der Anwendung der Offenlegungsregeln erreicht werden.[4]

Die Festlegung der Größenkriterien gehörte bis zuletzt zu den umstrittensten Fragen der Bilanzricht-

---

1) Nach Art. 62 ist die Bilanzrichtlinie an die Mitgliedstaaten gerichtet. Sie bedarf daher, um für die einzelnen Unternehmen wirksam zu werden, der Umsetzung in nationales Recht.

2) Vgl. Art. 11, 27, 47 Abs. 2 und 3 Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. Art. 12 Abs. 1 Bilanzrichtlinie, auf den die in Fußnote 2 genannten Artikel Bezug nehmen.

4) Vgl. Erläuterung zu Art. 24 des ursprünglichen Entwurfs einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 23

linie.[1] Insbesondere von deutscher Seite wurde versucht, einen möglichst hohen Ansatz der Schwellenwerte und das Erfordernis von zwei erfüllten Größenkriterien statt einem für die Einordnung in die nächsthöhere Größenklasse zu erreichen.[2]

Nach der verabschiedeten Bilanzrichtlinie zählen zu den "kleinen" Gesellschaften solche, die zwei der drei folgenden Kriterien nicht überschreiten:[3]

Bilanzsumme	1 Mill. ERE[4]	= ca. 2,6 Mill. DM[5]
Nettoumsatzerlöse	2 Mill. ERE	= ca. 5,2 Mill. DM
durchschnittlich während des Geschäftsjahrs beschäftigte Arbeitnehmer		50

1) Vgl. Kruk, M., Die Publizität frißt sich selbst, FAZ vom 28.7.1978, Nr. 160, S. 11; o.V. Das neue Bilanzrecht läßt vieles beim alten, Handelsblatt vom 27.6.1978, Nr. 114, S. 1

2) Vgl. Zur künftigen Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses der GmbH. Eingabe der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum Bilanz-Richtlinienentwurf der Europäischen Gemeinschaften, GmbH-Rdsch. 1977, S. 3, und die Antwort des Bundesministers der Justiz auf diese Eingabe, GmbH-Rdsch. 1977, S. 64; Beschlußempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuß) des Deutschen Bundestages, BT-Drucksache 8/451, S. 5

3) Vgl. Art. 11, 12 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

4) ERE = Europäische Rechnungseinheit; vgl. Art. 2 Abs. 2 der Entscheidung Nr. 3289/75/EGKS der Kommission vom 18.12.1975 über die Definition und die Umrechnung der Europäischen Rechnungseinheit, die im Rahmen des Vertrages über die Gründung der EGKS verwandt wird, Amtsblatt der EG, Nr. L 327 vom 19.12.1975, S. 4; Art. 53 Bilanzrichtlinie 1978

5) Bei der Umrechnung in nationale Währungen darf von den in der Bilanzrichtlinie in ERE ausgedrückten Beträgen um höchstens 10 % nach oben abgewichen werden; vgl. Art. 12 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978

Diese Gesellschaften haben folgenden Publizitätspflichten (Registerpublizität) zu genügen:[1)]

1. Offenlegung einer verkürzten Bilanz, in der nur die im Bilanzschema der Richtlinie mit Buchstaben und römischen Ziffern bezeichneten Positionen ausgewiesen werden müssen. Weitergehende Angaben sind nur für Forderungen und Verbindlichkeiten zu machen.

2. Offenlegung eines verkürzten Anhangs zum Jahresabschluß, der zu einigen Posten keine Erläuterungen enthalten muß.

Die Mitgliedstaaten können diesen kleinen Gesellschaften gestatten, die Gewinn- und Verlustrechnung, den Lagebericht sowie den "Bericht der mit der Rechnungsprüfung beauftragten Person"[2)] nicht offenzulegen.

Für die Unternehmen "mittlerer" Größe werden folgende Schwellenwerte festgelegt, von denen zwei unterschritten sein müssen.[3)]

Bilanzsumme	4 Mill. ERE = ca. 10,4 Mill. DM
Nettoumsatzerlöse	8 Mill. ERE = ca. 20,8 Mill. DM
durchschnittlich während des Geschäftsjahrs beschäftigte Arbeitnehmer	250

1) Vgl. Art. 47 Abs. 2 Bilanzrichtlinie 1978. Es handelt sich hier um Mindestvorschriften, die von dem nationalen Gesetzgeber verschärft werden können.

2) Gemeint ist nicht der ausführliche Bericht über die Prüfung, sondern die in Testatform gekleidete Zusammenfassung. Vgl. Erläuterung zu Art. 44 des geänderten Vorschlags einer vierten Richtlinie, a.a.O., S. 8

3) Vgl. Art. 27, 12 Abs. 1 Bilanzrichtlinie 1978

An Offenlegungspflichten ergeben sich:[1)]

1. Offenlegung einer verkürzten Bilanz. Im Vergleich zu den Gesellschaften der niedrigeren Größenklasse müssen aber entweder der Bilanz selbst oder aber dem Anhang detailliertere Angaben zu den Positionen Sachanlagevermögen, Beteiligungen und Finanzanlagen, Forderungen, Wertpapieren des Umlaufvermögens und Verbindlichkeiten entnehmbar sein.
2. Offenlegung der Gewinn- und Verlustrec. ung, die aber mit der saldierten Position "Rohergebnis" beginnen kann.
3. Offenlegung eines verkürzten Anhangs zum Jahresabschluß.
4. Offenlegung des Lageberichtes.
5. Offenlegung des Prüfertestats.

Für alle anderen Gesellschaften, die zwei dieser Größenkriterien überschreiten, sieht die Bilanzrichtlinie keine Erleichterungen in den Publizitätspflichten vor, obwohl sie bei weitem nicht die Größenordnungen erreichen, an die das Publizitätsgesetz Offenlegungspflichten knüpft (Bilanzsumme 125 Mill. DM, Umsatzerlöse 250 Mill. DM, Beschäftigtenzahl 5.000).[2)]

2. Prüfungsvorschriften und Größenmerkmale

Zur Sicherung des Aussagewertes der offenzulegenden Rechnungslegungswerke müssen diese von einer unabhängigen Person geprüft werden. Dies gilt unabhängig von der Größe des zur Offenlegung verpflichteten Unternehmens.

---

1) Vgl. Art. 47 Abs. 3, 27 Bilanzrichtlinie 1978

2) Vgl. § 1 Abs. 1 PublG

Aus pragmatischen Gesichtspunkten, insbesondere wegen der hohen Zahl von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, wurde jedoch davon abgesehen, alle Unternehmen, deren Rechnungslegung nach den Vorschriften der Bilanzrichtlinie erfolgen soll, einer Pflichtprüfung zu unterwerfen. Erstens sei die Zahl der Pflichtprüfer in den einzelnen Mitgliedstaaten zu gering, zweitens könnte eine Pflichtprüfung für die kleinen Gesellschaften zu kostspielig werden.[1)]

In Artikel 51 Abs. 2 räumt die Bilanzrichtlinie den Mitgliedstaaten daher das Recht ein, die "kleinen" Gesellschaften (zwei der drei Merkmale sind unterschritten: Bilanzsumme 1 Mill. ERE, Nettoumsatzerlöse 2 Mill. ERE, durchschnittliche Beschäftigtenzahl 50) von der Pflichtprüfung zu befreien.[2)] Die Mitgliedstaaten werden jedoch verpflichtet, gesetzliche Sanktionen für den Fall zu schaffen, daß die nicht prüfungspflichtigen Gesellschaften bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Anhangs gegen die in der Bilanzrichtlinie niedergelegten Vorschriften verstoßen.

Bis zum Inkrafttreten einer Richtlinie des Rates über den Konzernabschluß[3)] brauchen abhängige Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen ihren Jahresabschluß weder zu veröffentlichen noch prüfen zu lassen, wenn sie in einen der Bilanzrichtlinie entsprechenden Konzernabschluß einbezogen werden. Dies bedarf jedoch insbesondere

---

1) Vgl. Erläuterung zu Art. 49 des ursprünglichen Entwurfs einer vierten Richtlinie, a.a.O., S. 30

2) Auch hier kommt die Stetigkeitsklausel des Art. 12 Abs. 1 zur Anwendung.

3) Vgl. Vorschlag einer 7. Richtlinie nach Art. 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages über den Konzernabschluß, Amtsblatt EG Nr. C 121 v. 2.6.76. Dazu im einzelnen Busse von Colbe, W., Harmonisierung der Konzernrechnungslegung in den Europäischen Gemeinschaften durch die 7. Richtlinie des Rates, ZfbF 1976, S. 667 ff.

der Zustimmung der Gesellschafter der abhängigen Gesellschaft sowie der Haftungsübernahme durch die herrschende Gesellschaft.[1)]

3. Die Einbeziehung von GmbH & Co. KG in die Publizitäts- und Prüfungspflicht

Die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens ist nicht an die gesellschaftsrechtlich geregelten Grundformen gebunden, sondern zwischen den Grundtypen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sind infolge bestehender Gestaltungsmöglichkeiten allmähliche Übergänge vorhanden.[2)] Die Gesellschafter können sich die Rechtsform aussuchen und so gestalten, wie es ihrer Interessenlage am besten entspricht.[3)]

Eine der wichtigsten Mischformen besteht aus der Kombination von Kommanditgesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Bei einer GmbH & Co. KG zählt zu den Komplementären eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ist diese Kapitalgesellschaft die einzige Komplementärin, so haftet keine natürliche Person unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen, obwohl die Kommanditgesellschaft eine Personengesellschaft ist. Die Haftung der Komplementär-GmbH ist auf ihr - vielfach geringes - Vermögen, die der Kommanditisten auf ihre Einlagen beschränkt.[4)] Zwischen einer "reinen" Gesellschaft mit be-

---

1) Vgl. Art. 57 Bilanzrichtlinie 1978

2) Bühler bezeichnet die als "Grundtypenvermischung". Vgl. Bühler, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1956, S. 187

3) Zu den Entscheidungskriterien bei der Wahl der Rechtsform vgl. Wöhe, G., Einführung ..., a.a.O., S. 174 ff.

4) Zur Wahl der Rechtsform GmbH & Co. KG haben vielfach vor allem steuerliche Gründe geführt. Vgl. dazu besonders Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbband, 3. Aufl., München 1978, S. 132 ff. An nicht-steuerlichen Motiven sind neben der Haftungsbeschränkung die Regelung der Erbfolge, die Kapitalbeschaffung, die Organisation der Unternehmensleitung usw. von Bedeutung. Vgl. dazu eingehend Hesselmann, M., Handbuch der GmbH & Co., 15. Aufl., Köln 1976

schränkter Haftung und einer GmbH & Co. KG besteht somit eine vergleichbare Haftungsbeschränkung.

Da beabsichtigt ist, die Lage der Gläubiger bei beschränkter Haftung zu verbessern, müssen daher diejenigen GmbH & Co. KG, deren Komplementäre ausschließlich Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind, in die künftigen Publizitäts- und Pflichtprüfungsregelungen einbezogen werden. Anderenfalls würde im Bereich der Rechnungslegung ein Gefälle entstehen, das zur Umgehung der Vorschriften der Bilanzrichtlinie ausgenutzt werden könnte.

Diese Gefahr wurde bereits im Regierungsentwurf eines Einführungsgesetzes zum Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung 1971 erkannt.[1] Aus dem Schreiben des Bundesministers der Justiz auf die Eingabe der "Centrale für GmbH" zur Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften mit beschränkter Haftung[2] ist zu entnehmen, daß diese Ansicht von der Bundesregierung nach wie vor vertreten wird. Daher ist davon auszugehen, daß sich die Umsetzung der Bilanzrichtlinie in nationales Recht auch auf die GmbH & Co. KG erstrecken wird, zu deren Komplementären keine natürlichen Personen gehören.

c) Mögliche quantitative Auswirkungen auf die Zahl prüfungspflichtiger Unternehmen

1. Zur Notwendigkeit einer Schätzung

Über die Anzahl prüfungspflichtig werdender Gesellschaften mit beschränkter Haftung und GmbH & Co. KG bestehen in der Literatur weit auseinandergehende Vorstel-

1) Vgl. § 26 Nr. 5 RegE zum EGGmbHG 1971 und dessen Begründung, BT-Drucksache VI/3088, S. 256

2) Vgl. GmbH-Rdsch. 1977, S. 74

lungen.[1] Der Grund hierfür liegt darin, daß erstens über die Höhe und die Zahl der zu erfüllenden Schwellenwerte, von denen ab die Prüfungspflicht einsetzen soll, bis zur Verabschiedung der Bilanzrichtlinie Uneinigkeit bestand und zweitens keine statistischen Erhebungen vorliegen, die die drei Abgrenzungskriterien miteinander kombinieren. Erst 1978 hat das Bundesjustizministerium einen Fragebogen zur Reform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung vorgelegt mit dem Ziel, in diesem Jahr eine Befragung durchzuführen.[2] Aus diesem Grunde ist man auf Schätzungen über das Ausmaß künftiger Pflichtprüfungen angewiesen.

Um zu einigermaßen brauchbaren Ergebnissen über die Größenordnung zu gelangen, in der sich die Anzahl prüfungspflichtig werdender Gesellschaften bewegt, muß auf das vorhandene statistische Material über die einzelnen Schwellenwerte zurückgegriffen werden. Da im Gegensatz zum ursprünglichen Entwurf der Bilanzrichtlinie[3] nicht mehr die Erfüllung eines Merkmals ausreicht, ist der Versuch erforderlich, die Merkmale miteinander zu kombinieren. Da es in diesem Zusammenhang unausweichlich ist, bestimmte Annahmen zu treffen, sind die im folgenden ermittelten Ergebnisse mit Vorsicht zu werten. Eine Tendenzaussage wird man ihnen aber nicht absprechen können.

2. Schätzung der Anzahl prüfungspflichtig werdender Unternehmen

aa) Verwendetes Datenmaterial

An statistischen Erhebungen, deren Ergebnisse für die hier aufgeworfene Fragestellung relevant sein können, sind

---

1) Vgl. S. 18

2) Vgl. Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. 1978, S. 90

3) Vgl. Art. 49 Abs. 2 des ursprünglichen Entwurfs einer vierten Richtlinie, BT-Drucksache VI/2875, S. 14

primär die Umsatzsteuerstatistik, die Statistik über Zahl und Nominalkapital der Kapitalgesellschaften und die Arbeitsstättenzählung zu nennen. Da es notwendig ist, die Größenmerkmale miteinander zu kombinieren, werden ferner Auswertungen der Jahresabschlüsse von Unternehmen herangezogen, die von der Deutschen Bundesbank vorgenommen wurden. Da es außerdem keine amtlichen Statistiken über die Verbreitung von Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG gibt, werden zusätzlich Erhebungen von Industrie- und Handelskammern über die Rechtsform von in ihrem Kammerbezirk ansässigen Unternehmen herangezogen.

Die Grundlage der Schätzung bildet die Umsatzsteuerstatistik 1974.[1] Diese Auswahl wird aus folgenden Gründen getroffen.

Erstens liegen für das Kriterium "Umsatz" relativ neue Zahlen vor. Außerdem werden in dieser Statistik die steuerpflichtigen Unternehmen nach Rechtsform in Verbindung mit Umsatzgrößenklassen systematisiert. Die Größenklasseneinteilung ist für den Untersuchungszweck als brauchbar anzusehen, da den Statistiken die Anzahl der Unternehmen mit mehr als 5 Millionen DM Umsatz zu entnehmen ist. Die Ergebnisse können dadurch zwar nach oben beeinflußt werden, da die Prüfungspflicht erst bei Nettoumsatzerlösen von mehr als 5,2 Millionen DM beginnen soll. Diese Verzerrung dürfte aber nicht gravierend sein, da es vornehmlich um die Angabe der Größenordnung geht. Die endgültige Grenze wird zudem erst durch das nationale Gesetzgebungsverfahren festgesetzt werden.

---

1) Vgl. Statistisches Bundesamt, Fachserie L, Finanzen und Steuern, Reihe 7, Umsatzsteuer (Ergebnisse der Umsatzsteuerstatistik) 1974, Stuttgart und Mainz 1976. Zusammenfassungen finden sich auch in Wirtschaft und Statistik 1976, S. 221 ff. und S. 417 ff.

In der Umsatzsteuerstatistik werden zweitens nur die selbständig steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung erfaßt. Damit sind unter der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung nur die Unternehmen ausgewiesen, die auch am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen. Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren einzige Aufgabe in der Übernahme der Komplementärfunktion in einer GmbH & Co. KG besteht, enthält somit die Rubrik "Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften". Nicht enthalten sind ferner die Gesellschaften, die zu einem umsatzsteuerlichen Organkreis gehören. Hierunter fallen auch solche Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die unter Umständen als Konzerntöchter bereits heute einer freiwilligen Prüfung unterliegen.

Für die Schätzung ergeben sich durch diese Einteilung der Rechtsformen weitere Probleme, denn die Ergebnisse für die Offenen Handelsgesellschaften und die Kommanditgesellschaften werden nicht getrennt ausgewiesen. Außerdem fehlen Angaben über die zu den Kommanditgesellschaften zählenden GmbH & Co. KG. Dieses Problem wird durch die Verwendung statistischer Angaben von Industrie- und Handelskammern gelöst werden, mit deren Hilfe der Anteil der GmbH & Co. KG an den Personengesellschaften geschätzt wird.

Der dritte Grund, aus dem auf die Umsatzsteuerstatistik zurückgegriffen wird, liegt in der Notwendigkeit der Kombination von zwei Kriterien. Nach den Ergebnissen der Auswertung von Bilanzen, die der Deutschen Bundesbank im Zuge ihres Kreditgeschäftes eingereicht worden sind,[1)]

---

1) Zur Abgrenzung der erfaßten Unternehmen sowie zu den Methoden und Problemen der Bilanzauswertung vgl. Die Jahresabschlüsse von Unternehmen für 1967, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 22. Jg., Nr. 3, März 1970, S. 26 ff.

bestehen zwischen den Umsätzen und der Bilanzsumme als weiterem Abgrenzungskriterium charakteristische Relationen. Diese sind zwar branchen- und in gewissem Rahmen auch konjunkturabhängig. Sie lassen aber dennoch Aussagen darüber zu, ob bei Erfüllung des Größenmerkmals Umsatz auch die Bilanzsumme den Schwellenwert überschreitet.

Zu einer Kombination zwischen den Merkmalen Umsatz und Bilanzsumme einerseits und dem Merkmal Beschäftigtenzahl läßt sich das angeführte statistische Material nicht verwenden. Dies ist aber insofern nicht gravierend, da die Zahl der prüfungspflichtigen Unternehmen nicht kleiner als im folgenden geschätzt sein kann, da bei Überschreitung von zwei der drei Grenzen die Prüfungspflicht einsetzt. Die inzwischen veraltete Arbeitsstättenzählung wird daher nur hilfsweise zur Abrundung des Bildes herangezogen.

bb) Durchführung der Schätzung

Nach den Erhebungen der Umsatzsteuerstatistik 1974 wiesen 7.145 Gesellschaften mit beschränkter Haftung Umsätze von 5 Millionen DM und mehr auf. Die Anzahl der in diese Größenklasse fallenden Personengesellschaften betrug 22.735. Anteilsmäßig lagen bei beiden Gruppen die Unternehmen mit Umsätzen bis zu 10 Millionen DM an der Spitze. In dieser Größenklasse liegen sowohl bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung als auch den Personengesellschaften die durchschnittlichen Umsätze bei rd. 7 Millionen DM. Dies ist ein Zeichen dafür, daß die Häufung der Unternehmen in der unteren Hälfte der Größenklasse zu suchen ist.

Umsatzgrößenklasse von ... bis unter ... DM	GmbH			Personengesellschaften		
	Steuerpflichtige		Durchschnittlicher Umsatz in Mill. DM	Steuerpflichtige		Durchschnittlicher Umsatz in Mill. DM
	Anzahl	%		Anzahl	%	
5 Mill. - 10 Mill.	2.827	39,57	7,059	11.300	49,70	6,993
10 Mill. - 25 Mill.	2.276	31,85	15,729	7.474	32,87	15,337
25 Mill. - 50 Mill.	969	13,56	35,298	2.315	10,18	34,429
50 Mill. - 100 Mill.	572	8,01	69,357	1.049	4,61	68,884
100 Mill. und mehr	501	7,01	388,327	597	2,63	318,938
Zusammen	7.145	100	-	22.735	100[1)]	-

Tabelle 11: Anzahl und durchschnittliche Umsätze 1974 von GmbH und Personengesellschaften ab Umsätzen von 5 Millionen DM[2)]

1) Differenz durch Rundung

2) Berechnung nach Umsatzsteuerstatistik 1974, a.a.O., S. 34

Da davon ausgegangen werden muß, daß die GmbH & Co. KG in die Prüfungspflicht einbezogen wird, ist der Anteil der in dieser Rechtsform geführten Unternehmen an den Personengesellschaften zu ermitteln. Da aber lediglich über die Zahl der Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung amtliche Zahlen veröffentlicht werden,[1] aus denen aber auch nicht hervorgeht, welchem Zweck diese Gesellschaften dienen, ist man auf wenige Erhebungen von Industrie- und Handelskammern angewiesen. Über die umfangreichsten Unterlagen verfügt die Industrie- und Handelskammer Osnabrück-Emsland.[2] Aus dem Handelskammerbezirk Wuppertal liegen zum 30.6.1968 Zahlen vor.[3] Beim Deutschen Industrie- und Handelstag waren Angaben über die GmbH & Co. KG nicht zu erhalten.

Die Rechtsformstatistik der Industrie- und Handelskammer Osnabrück-Emsland verdeutlicht den starken Trend zur Wahl der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Die durch persönliche Haftung aller oder eines Teils der Gesellschafter ausgezeichneten Offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften werden in immer stärkerem Maße vor allem durch die GmbH & Co. KG verdrängt. Waren am 31.12.1959 in diesem Kammerbezirk noch 98,86 % der Personengesellschaften reine Offene Handelsgesellschaften bzw. Kommanditgesellschaften, so betrug ihr Anteil am 31.12.1977 nur noch 53,66 %, der der GmbH & Co. KG 46,34 %.

---

1) Zuletzt in Wirtschaft und Statistik 1978, S. 215 ff.

2) Vgl. Industrie- und Handelskammer Osnabrück-Emsland, Jahresbericht 1977, S. VI und S. XV

3) Vgl. Schweitzer, D., Die Kommanditgesellschaft GmbH & Co. im Vormarsch, Mitteilungen der IHK Wuppertal 1968, S. 419 f. Laut Angabe der Industrie- und Handelskammer Wuppertal - Solingen - Remscheid sind neuere Erhebungen über die Zahl von GmbH & Co. KG noch nicht durchgeführt worden.

Rechtsformen	31.12.1959		31.12.1965		31.12.1968		31.12.1976		31.12.1977	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
OHG (ohne GmbH & Co.)	673	51,45	668	43,24	647	37,20	488	19,03	462	16,75
KG (ohne GmbH & Co.KG)	373	28,52	475	30,74	520	29,90	537	20,94	543	19,68
GmbH & Co.KG	14	1.07	93	6.02	194	11,16	841	32,80	868	31.46
GmbH, die nicht Komplementärin einer GmbH & Co. KG sind	248	18,96	309	20,00	378	21,74	698	27,23	886	32,11
Zusammen	1.308	100	1.545	100	1.739	100	2.564	100	2.759	100

Tabelle 12: Im Handelsregister eingetragene Unternehmen (Hauptniederlassungen) in der Rechtsform reiner Personengesellschaften, GmbH & Co.KG und GmbH[1] im IHK-Bezirk Osnabrück-Emsland

1) Quellen: Veismann, J., Verbreitung und wirtschaftliche Bedeutung der GmbH & Co.KG, GmbH-Rdsch. 1969, S. 69; Industrie- und Handelskammer Osnabrück-Emsland, Jahresbericht 1977, S. VI und S. XV

Unterstellt man, daß der Osnabrücker Kammerbezirk keinen Ausnahmefall darstellt, so beträgt unter Berücksichtigung eines Sicherheitsabschlags von 6,34 %-Punkten der Anteil der GmbH & Co. KG an den Personengesellschaften 40 %.[1] Von den 1974 das Größenkriterium Umsatz erfüllenden Personengesellschaften wären danach rd. 9.000 GmbH & Co. KG. Als Ausgangspunkt ergeben sich somit rd. 16.100 Unternehmen mit Umsätzen von mehr als 5 Millionen DM. Diese Zahlen aus 1974 sind, wenn die Verbindung zu mindestens einem weiteren Größenkriterium hergestellt ist, hochzurechnen.

Untersuchungen der Deutschen Bundesbank[2] zeigen, daß zwischen den Bilanzsummen und den erzielten Umsätzen von Unternehmen Relationen bestehen. Für alle erfaßten Unternehmen ergibt sich im Zeitverlauf folgendes Bild.

---

1) Mit einem Anteil von 40 % rechnet auch Biener, ohne jedoch die Grundlage hierfür anzugeben; vgl. Biener, H., Gesetzesvorhaben zur Einbeziehung der GmbH in die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses, a.a.O., S. 44

2) Vgl. z.B. Jahresabschlüsse der Personengesellschaften und Einzelkaufleute für 1974, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 29. Jg., Nr. 1, Januar 1977, S. 23 ff., insbes. S. 36 ff.; Die Jahresabschlüsse der Unternehmen für 1972 und erste Ergebnisse für 1973, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 26. Jg., Nr. 11, November 1974, S. 34 ff.; Die Jahresabschlüsse der Unternehmen für 1971 und erste Ergebnisse für 1972, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 25. Jg., Nr. 11, November 1973, S. 29 ff.; Die Jahresabschlüsse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 25. Jg., Nr. 4, April 1973, S. 16 ff.; Ertragslage und Finanzierungsverhältnisse der Unternehmen im Jahre 1976, Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 29. Jg., Nr. 11, November 1977, S. 13 ff.

Jahr	Umsatz in % der Bilanzsumme aller erfaßten Unternehmen
1969	149,4
1970	151,4
1971	148,3
1972	144,7
1973	150,3
1974	157,8
1975	154,9
1976	157

Tabelle 13: Umsatz in v.H. der Bilanzsumme aller in die Auswertungen der Deutschen Bundesbank einbezogenen Unternehmen[1)]

Nach den Vorschriften der Bilanzrichtlinie werden Unternehmen dann prüfungspflichtig, wenn die Bilanzsumme den Schwellenwert von 1 Million ERE und gleichzeitig die Nettoumsatzerlöse die Grenze von 2 Millionen ERE überschreiten. Dies setzt voraus, daß in der Realität die Umsätze höchstens das Zweifache der Bilanzsumme ausmachen dürfen. Wie aus den Auswertungen der Deutschen Bundesbank hervorgeht, erfüllt der unter Einbeziehung aller Unternehmen ermittelte Wert diese Bedingung. Eine genauere Analyse macht aber deutlich, daß wirtschaftszweig- und rechtsformbezogene Unterschiede zu beachten sind.

---

1) Quellen: Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 25. Jg., Nr. 11, November 1973, S. 35; a.a.O., 27. Jg., Nr. 11, November 1975, S. 12; a.a.O., 29. Jg., Nr. 1, Januar 1977, S. 36; a.a.O., 29. Jg., Nr. 11, November 1977, S. 14

	Alle Unternehmen	Personengesellschaften	Kapitalgesellschaften
Alle Unternehmen	157,8	201,6	133,7
Verarbeitendes Gewerbe	149,8	171,5	138,5
Baugewerbe	106,5	110,6	100,2
Großhandel	284,3	337,0	325,7
Einzelhandel	244,3	310,2	287,5

Tabelle 14: Umsatz in v.H. der Bilanzsumme 1974 nach Wirtschaftszweig- und Rechtsformgruppen[1)]

1) Quelle: Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 29. Jg., Nr. 1, Januar 1977, S. 36 ff.

Aus der Aufschlüsselung der Bilanzsummen-Umsatz-Relation geht hervor, daß bei Industriebetrieben und Unternehmen des Baugewerbes eine Überschreitung des Schwellenwertes für den Umsatz die Prüfungspflicht auslösen wird, da bei Werten von unter 200 % auch die Bilanzsumme als zweites Merkmal mehr als 1 Million ERE betragen wird. Im Bereich des Handels sind jedoch höhere Umsatzwerte zu erreichen, wenn unterstellt wird, daß das Kriterium der Beschäftigtenzahl nicht erfüllt ist.

Die kritischen Umsatzzahlen betragen für Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter Verwendung der Werte für 1974 rd. 8,5 Mill. DM im Großhandel und rd. 7,5 Mill. DM im Einzelhandel. An entsprechenden Umsätzen für GmbH & Co. KG ergeben sich rd. 8,75 Mill. DM bzw. 8 Mill. DM. Daraus ist ersichtlich, daß die Zahl der prüfungspflichtig werdenden Handelsunternehmen niedriger ist als die Zahl der in der Umsatzgrößenklasse 5 Mill. DM bis 10 Mill. DM ausgewiesenen Gesamtzahl der Unternehmen.

Nach der Umsatzsteuerstatistik 1974 gab es 827 Großhandelsunternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Umsätzen von 5 Mill. DM bis 10 Mill. DM. Ihr durchschnittlicher Umsatz lag bei rd. 7 Mill. DM. Die entsprechende Zahl der Personengesellschaften in diesem Wirtschaftszweig beträgt 3.197. Der durchschnittliche Umsatz erreichte ebenfalls rd. 7 Mill. DM. Unterstellt man, daß auch in diesem Wirtschaftszweig und in dieser Umsatzgrößenklasse 40 % der Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG geführt werden, so sind von den oben ermittelten Unternehmen ca. 2.100 Großhandelsbetriebe.

In der Umsatzgrößenklasse von 5 Mill. DM bis 10 Mill. DM wurden 1.313 Einzelhandelsunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft ausgewiesen. Davon können rd. 500 GmbH & Co. KG sein. Der durchschnittliche Umsatz betrug 6,9 Mill. DM. Da die Umsatzsteuerstatistik keine nach Größenklassen getrennten Werte für im Einzelhandel tätige Gesellschaften mit beschränkter Haftung enthält, wird unterstellt, daß das Verhältnis von insgesamt 10.286 Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Großhandel zu 3.691 Gesellschaften im Einzelhandel[1)] auch für die hier betrachtete Umsatzgrößenklasse gilt. Danach wären rd. 300 Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einzelhandelsunternehmen mit Umsätzen von 5 Mill. DM bis 10 Mill. DM.

Zusammenfassend ergibt sich also:

	GmbH	GmbH & Co. KG	Summe
Großhandel	827	1.273	2.100
Einzelhandel	300	500	800
Summe	1.127	1.773	2.900

Da für die Umsatzgrößenklasse von 5 Mill. DM bis 10 Mill. DM keine feinere Untergliederung vorliegt, das arithmetische Mittel der Umsätze mit rd. 7 Mill. DM aber unter dem Median von 7,5 Mill. DM liegt, wird angenommen, daß 60 % der oben ermittelten Gesellschaften die kritischen Umsätze, die zur Erfüllung des Bilanzsummenkriteriums führen, nicht erreichen. Unter den getroffenen Annahmen beläuft sich also unter Verwendung des statistischen Materials für 1974 die Anzahl prüfungspflichtiger Unternehmen auf:

---

1) Vgl. Wirtschaft und Statistik 1976, S. 419

	GmbH	GmbH & Co. KG	Summe
Grundwerte	7.100	9.000	16.100
- Korrektur durch Handels-unternehmen	675	1.060	1.735
Prüfungspflichtig auf Basis 1974	6.425	7.940	14.365

Nach der Arbeitsstättenzählung vom 27. Mai 1970 gab es damals 8.429 Gesellschaften mit beschränkter Haftung und 21.168 Personengesellschaften, die 50 und mehr Arbeitnehmer beschäftigten.[1] Dies sind in beiden Fällen mehr Unternehmen als die nach Umsatz und Bilanzsumme geschätzten prüfungspflichtigen Gesellschaften. Wenn auch keine Querverbindungen zu den anderen Größenkriterien hergestellt werden können, so wird doch die Vermutung gestärkt, daß die Zahl prüfungspflichtig werdender Unternehmen hier vorsichtig geschätzt wurde und eher höher liegen dürfte.

Die für 1974 ermittelte Anzahl prüfungspflichtiger Unternehmen bedarf aus zwei Gründen einer Hochrechnung. Erstens mußte mangels aktueller Daten auf das Jahr 1974 zurückgegriffen werden. Zweitens räumt die Bilanzrichtlinie den nationalen Gesetzgebern der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften für die Angleichung der Rechnungslegungsvorschriften Übergangsfristen ein. Danach ist es möglich, daß die Rechnungslegungsvorschriften der Bilanzrichtlinie erst für das Geschäftsjahr 1982 wirksam werden.[2] Die Neueinführung der Pflichtprüfung kann sich sogar bis 1985 hinausziehen.[3]

---

1) Vgl. Tabelle 8

2) Vgl. Art. 55 Abs. 1 und 2 Bilanzrichtlinie 1978

3) Vgl. Art. 55 Abs. 2e Bilanzrichtlinie 1978

Da nur die Umsatzsteuerstatistik 1974 eine Systematisierung der Steuerpflichtigen nach Rechtsformen und Umsatzgrößenklassen enthält, muß zur Trendberechnung für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf die Statistiken über Zahl und Nominalkapital der Kapitalgesellschaften zurückgegriffen werden. Dazu ist es erforderlich, eine Beziehung zwischen dem Größenmerkmal Umsatz und dem Stammkapital über die Bilanzsumme herzustellen.

Nach Untersuchungen der Deutschen Bundesbank betrug im Durchschnitt der Jahre 1966 bis 1970 der Anteil des Stammkapitals an der Bilanzsumme 19,3 %.[1] Wird mit einem Stammkapitalanteil von 20 % an der Bilanzsumme gerechnet, so ergibt sich bei einem Umsatz von 5,2 Millionen DM und einer Umsatz-Bilanzsummenrelation von 133,7 %[2] ein durchschnittliches Stammkapital von 0,78 Millionen DM.

Nach den Angaben der Umsatzsteuerstatistik 1974 wurden 6.425 Gesellschaften mit beschränkter Haftung ermittelt, die unter die Prüfungspflicht fallen können. Hierin dürften die 5.269 Unternehmen enthalten sein, die 1974 mit einem Stammkapital von 1 Million DM und mehr ausgestattet waren. Die restlichen 1.156 Unternehmen verfügen unter dieser Annahme über ein geringeres Stammkapital. Sie sind also in der niedrigeren Größenklasse mit einem Stammkapital von 100.000 DM bis 1 Million DM enthalten. Da eine feinere Größenklasseneinteilung nicht vorliegt, wird folgendermaßen vorgegangen.

Zunächst wird mit Hilfe der linearen Trendberechnung[3] die Zahl der Gesellschaften mit beschränkter Haftung

---

1) Vgl. Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 25. Jg., Nr. 4, April 1973, S. 18

2) Vgl. Tabelle 14

3) Vgl. zu diesem Verfahren z.B. Flaskämper, P., Allgemeine Statistik. Theorie, Technik und Geschichte der Sozialwissenschaftlichen Statistik, Hamburg 1959, S. 144 ff.

Größenklasse von über ... bis ... DM	31.12.1965	31.12.1968	31.12.1971	31.12.1974	31.12.1977
bis 20.000	26.025	34.987	50.168	75.334	107.836
20.000 - 100.000	15.739	18.395	22.875	29.604	39.845
100.000 - 1 Mill.	9.209	10.207	11.006	12.041	14.604
1 Mill. - 5 Mill.	}	2.803	3.100	3.471	4.023
5 Mill. - 10 Mill.	2.734	516	655	846	1.020
über 10 Mill.	365	508	679	952	1.135
Insgesamt	54.072	67.416	88.483	122.248	168.463

Tabelle 15: Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach Größenklassen des Stammkapitals 1965 - 1977[1)]

1) Quellen: Wirtschaft und Statistik 1966, S. 196; a.a.O., 1972, S. 177; a.a.O., 1975, S. 184; a.a.O., 1978, S. 217

hochgerechnet, die in die Stammkapital-Größenklasse von 1 Million DM und mehr fallen. Das gleiche wird für die Unternehmen der vorhergehenden Größenklasse durchgeführt. Von dem für diese Gruppe ermittelten Wert ist aber ein Abschlag zu machen, da nur ein Teil der hier erfaßten Gesellschaften mit beschränkter Haftung prüfungspflichtig werden wird. Die 1.156 Gesellschaften mit beschränkter Haftung, bei denen ein geringeres Stammkapital als 1 Million DM vermutet wird, entsprechen rd. 9,6 % der Gesamtzahl der Unternehmen in ihrer Größenklasse (1974). Um ein Abweichen der Schätzung nach oben möglichst auszuschließen, werden nur 8 % angesetzt, d.h. von dem hochgerechneten Wert wird ein Abschlag von 92 % vorgenommen.

Für Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der Stammkapital-Größenklasse von 1 Million DM und mehr wird unter den getroffenen Annahmen mit folgender Entwicklung gerechnet.

Allgemeine Trendgleichung: $y' = a + bx$

1. Normalgleichung: $a = \frac{\Sigma y}{n}$

2. Normalgleichung: $b = \frac{\Sigma xy}{x^2}$

Jahre	Zahl der GmbH Y	x	xy	x^2
1965	3.099	-2	- 6.198	4
1968	3.332	-1	- 3.332	1
1971	4.434	0	0	0
1974	5.269	+1	+ 5.269	1
1977	6.178	+2	+12.356	4
Summe	22.312	0	8.095	10

$$a = \frac{22.312}{5} = 4.462,4$$

$$b = \frac{8.095}{10} = 809,5$$

$$y' = 4.462,4 + 809,5x$$

$$y'_{1986} \approx 8.509 \text{ GmbH}$$

Entsprechend ergibt sich für die kleineren Gesellschaften:

Jahre	Zahl der GmbH y	x	xy	x^2
1965	9.209	-2	-18.418	4
1968	10.207	-1	-10.207	1
1971	11.006	0	0	0
1974	12.041	+1	+12.041	1
1977	14.604	+2	+29.208	4
Summe	57.067	0	12.624	10

$$a = \frac{57.067}{5} = 11.413,4$$

$$b = \frac{12.624}{10} = 1.262,4$$

$$y' = 11.413,4 + 1.262,4x$$

$$y'_{1986} \approx 17.725 \text{ GmbH}$$

Unter Berücksichtigung des Sicherheitsabschlages von 92 % bei dieser Gruppe ist damit zu rechnen, daß es 1986 insgesamt rd. 9.900 prüfungspflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung geben wird.

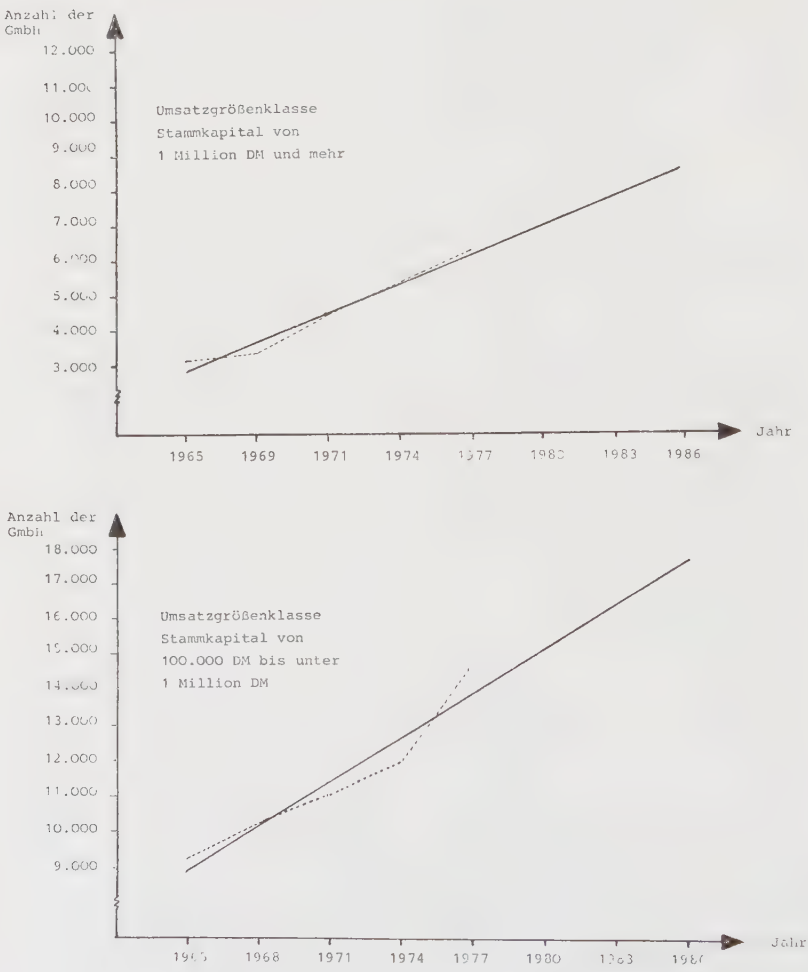

Abbildung 6: Tatsächliche und hochgerechnete Entwicklung der Zahl von Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgewählter Stammkapital-Größenklassen

Für die Hochrechnung der Anzahl prüfungspflichtig werdender GmbH & Co. KG gibt es noch weniger Anhaltspunkte als für reine Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Nach den Werten für 1974 beträgt das Verhältnis zwischen prüfungspflichtigen Unternehmen, die in diesen Rechtsformen geführt werden 1 : 1,27 zugunsten der GmbH & Co. KG.

Es ist möglich, daß nach der Körperschaftsteuerreform[1] die Bedeutung reiner Gesellschaften mit beschränkter Haftung trotz noch weiterhin bestehender steuerlicher Vorteile der GmbH & Co. KG[2] wieder zunimmt. Aus diesem Grunde wird unterstellt, daß sich der Abstand nicht weiter vergrößert. Unter dieser Annahme ist bis 1986 mit insgesamt rd. 22.500 prüfungspflichtigen Unternehmen zu rechnen.

Diese Zahl liegt wesentlich unter der Annahme von Strobel, der davon ausgeht, daß Mitte der 80er Jahre bis zu 30.000 Gesellschaften prüfungspflichtig werden.[3] Nach einem Schreiben des Bundesministers der Justiz vom 8.2.1978 an die Wirtschaftsverbände werden dagegen nur etwa 10.000 - 15.000 Gesellschaften prüfungspflichtig.[4] Diese Zahl erscheint im Hinblick auf die hier durchgeführte Schätzung als zu niedrig.

---

1) Vgl. Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976, BGBl. 1976 I S. 2597 und das dazugehörige Einführungsgesetz vom 6.9.1976, BGBl. 1976 I S. 2641

2) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbband, a.a.O., S. 155 ff.

3) Vgl. Strobel, W., Zur EG-Reform der GmbH-Pflichtprüfung und der Rechnungslegung, DB 1978, S. 708

4) Zitiert bei Potthoff, E., Zur Rechnungslegung und Pflichtprüfung des Jahresabschlusses der GmbH, DB 1978, S. 1090

C. Der Kreis aktueller und potentieller Pflichtprüfer

I. Die historische Entwicklung der Berufsstände

a) Die gemeinsamen Wurzeln der wirtschaftsprüfenden und steuerberatenden Berufe

Die Anfänge des externen Prüfungswesens in seiner heutigen Form verlaufen parallel mit dem Entstehen industrieller Großunternehmen in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts.[1] Die oft ungleichmäßige wirtschaftliche Entwicklung mit regelmäßig auftretenden Krisen stellte die Unternehmen häufig vor schwierige finanzielle Probleme, die sich in Sanierungen, Vergleichen, Liquidationen und Konkursen niederschlugen. Wegen der damit verbundenen Einbußen der Kapitalgeber mußten sich die Unternehmensleitungen zwangsläufig mit Prüfungen durch sachverständige Personen einverstanden erklären.[2] In dieser Zeit erfolgten auch erstmals gesetzliche Regelungen des Berufsstandes der vereidigten Bücherrevisoren, die in der Änderung der Gewerbeordnung vom 30. Juni 1900[3] einen ersten für ganz Deutschland geltenden einheitlichen Abschluß fanden.[4]

Die nächste Entwicklung wurde während der Weltwirtschaftskrise erreicht. Obwohl sich schon vorher die Mehrzahl der großen Aktiengesellschaften einer frei-

---

1) Vgl. Hintner, O., Wirtschaftsprüfung, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 12, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1965, S. 232

2) Vgl. Hax, K., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung im Ablauf der wirtschaftlichen Entwicklung, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, hrsg. von V. Muthesius, Frankfurt a.M. o.J. (1965), S. 113

3) RGBl. S. 321

4) Vgl. Voss, W., Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930, S. 8; Bankmann, J., Die Entwicklung des Wirtschaftsprüferstandes und seiner Aufgaben, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, hrsg. von K. Mellerowicz und J. Bankmann, Stuttgart 1966, S. 175

willigen Prüfung unterzog, sah sich die damalige Reichsregierung durch gravierende Zusammenbrüche großer Unternehmen und die dadurch verursachte Bankenkrise im Jahre 1931[1] gezwungen, im Rahmen einer Notverordnung für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften sowie bestimmter anderer Unternehmen eine gesetzliche Pflichtprüfung einzuführen.[2] Es lag nahe, daß für die Zusammensetzung des Pflichtprüferkreises auf bewährte Angehörige des Berufsstandes der vereidigten Bücherrevisoren und Leiter bereits bestehender Treuhandgesellschaften zurückgegriffen wurde.[3] Durch die Zuweisung von Vorbehaltsaufgaben auf bestimmte Personen entstand der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer.

Der Tätigkeitsbereich der Bücherrevisoren erstreckte sich aber nicht nur auf die Prüfungs- und Treuhandtätigkeit. Zusammen mit Rechtsanwälten, Notaren, Rechtsbeiständen, Bilanzbuchhaltern und den sogenannten Rechtskonsulenten berieten sie ihre Mandanten in steuerlichen Fragen.[4] Die Nachfrage nach steuerlicher Beratung wurde

---

1) Zum zeitgeschichtlichen Hintergrund vgl. Born, K.E., Die Weltwirtschaftskrise als zeitgeschichtlicher Hintergrund der Einführung der gesetzlichen Pflichtprüfung, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, a.a.O., S. 53 ff.; ders. Die deutsche Bankkrise 1931, Finanzen und Politik, München 1967; Deutschland in der Weltwirtschaftskrise in Augenzeugenberichten, hrsg. von W. Treue, München 1976; Gottschalk, H., Die Lehre aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, Frankfurt a.M. 1934; Koch, W., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957, S. 59 ff.

2) Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19.9. 1931, RGBl. I, S. 493

3) Vgl. v. Wysocki, K., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfungswesen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 4607; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 3

4) Vgl. Schöneberger, H.P., Die Grenzen der Rechtsbesorgungsbefugnis des Steuerberaters nach dem Rechtsberatungsgesetz, Diss. Bamberg 1976, S. 14;Späth, W., Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, München 1977, S. 26 f.

durch die starke Erhöhung der steuerlichen Belastung als Folge des verlorenen Ersten Weltkrieges und der anschließenden Reparationszahlungen, die Vermehrung der Steuerarten und die Komplizierung der Steuerverfahren verursacht.[1] Aus der Bedeutung, das das Phänomen Besteuerung für die Unternehmen erlangte, entstand in Verbindung mit der aus der Sicht des Staates bei Selbstdeklaration notwendigen steuerlichen Betriebsprüfung ein Bedürfnis nach Steuerberatung.[2]

Die damalige Situation wird von Findeisen geschildert: "Die Steuer-Deklaration bzw. Reklamation ist für manchen Kaufmann, ganz besonders aber für die kleineren Gewerbetreibenden heute eine Quelle großer Sorgen. Sie wissen nicht, wo sie sich Rat und Auskunft holen sollen. Der Rechtsanwalt versagt oft, da er zwar das Steuergesetz kennt, aber für den privatwirtschaftlichen Betrieb der Steuerzahler nicht immer Verständnis besitzt. Die Steuertechnik ist ja mit dem Revisionsverfahren eng verwandt. Auch die Steuerbehörde ist gezwungen, Revisionen vorzunehmen, die sich von jenen der Bücherrevisoren nicht viel unterscheiden. So sind denn die Bücherrevisoren (in der Quelle gesperrt, J.B.) im Laufe der Zeit die Berater für Steuersachen der Kaufleute geworden. Das Steuerwesen ist ein wichtiger Zweig der Tätigkeit des modernen Bücherrevisors."[3] Da die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen mit Hilfe des betrieblichen Rechnungswesens erfolgt, lag es nahe, die mit dieser Materie vertrauten Buchprüfer auch mit der Steuerberatung zu beauftragen.[4]

---

1) Vgl. Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 4; Rose, G., Steuerberatung und Wissenschaft. Gedanken anläßlich des 50jährigen Bestehens der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, S. 35

2) Vgl. Hax, K., a.a.O., S. 116

3) Findeisen, F., Der Steueranwalt, Frankfurter Zeitung, Abendblatt, 64. Jg., Nr. 843 vom 10.11.1919, S. 2; wörtlich abgedruckt in: Steuerberater-Jahrbuch 1969/70, S. 67 ff.

4) Vgl. Hax, K., a.a.O., S. 117

Wie im Bereich des externen Prüfungswesens verging einige Zeit, bis sich der Gesetzgeber der steuerberatenden Tätigkeit annahm. Der erste Ansatz zur Schaffung eines eigenständigen Berufs "Steuerberater" erfolgte im Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933,[1] das erstmals die Berufsbezeichnung "Steuerberater" verwendete und Angehörige dieses Berufes als bevollmächtigter Beistand des Steuerpflichtigen als von den Finanzbehörden nicht zurückweisbar erklärte. Ein erstes Berufsgesetz brachte das Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiet der Rechtsberatung vom 13.12.1935[2], da es als Mißstand empfunden wurde, daß der Zugang zum Beruf bisher von den fachlichen Voraussetzungen und der Zuverlässigkeit der Bewerber unabhängig war.[3]

Damit war der Ausgangspunkt für eine Entwicklung geschaffen, die trotz gemeinsamer Entstehungsgeschichte zu zwei Gruppen von Berufsständen führte.

b) Die Rechtsentwicklung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer wurde mit der Einführung einer gesetzlichen Abschlußprüfung nach angelsächsischem Vorbild für Aktiengesellschaften und Kreditinstitute 1931 geschaffen, nachdem man die Notwendigkeit einer Pflichtprüfung durch qualifizierte und unabhängige Prüfer während der Weltwirtschaftskrise erkannt hatte. Mit der sogenannten "Ländervereinbarung" wurden zwischen der Reichsregierung und den Länderregierungen einheitliche Regeln für die Bestellung der Prüfer durch die Länder

---

1) RGBl. I S. 257

2) RGBl. I S. 1478

3) Vgl. Begründung des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13. Dezember 1935, RStBl. 1935, S. 1528

festgelegt, die durch die Erste Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 15.12.1931[1] für die Auswahl des Pflichtprüferkreises verbindlich vorgeschrieben wurde.

Mit der Ländervereinbarung wurden Grundsätze für das Prüfungs- und Bestellungsverfahren und die Berufsausübung erlassen. Diese Normen waren auf eine persönliche und fachliche Qualifikation der Wirtschaftsprüfer abgestellt. Sie sind in den Grundlinien auch in den späteren gesetzlichen Regelungen beibehalten worden.

Zur Sicherung der Anwendung einheitlicher Grundsätze für die Zulassung und Prüfung im gesamten Reichsgebiet wurde aufgrund der Ländervereinbarung beim Deutschen Industrie- und Handelstag die "Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" geschaffen, deren Aufgabe darin bestand, die zur Durchführung der Grundsätze der Ländervereinbarung notwendigen einheitlichen Bestimmungen vorzuschlagen und auf die einheitliche Durchführung und Handhabung dieser Bestimmungen hinzuwirken.

Neben den Wirtschaftsprüfern gab es noch den älteren Berufsstand der Bücherrevisoren, der § 36 der Gewerbeordnung unterlag. 1926 erließ der Deutsche Industrie- und Handelstag Normen über die Voraussetzungen und das Verfahren für die Vereidigung und öffentliche Bestellung, die Berufstätigkeit und das Erlöschen der Bestellung. Voraussetzung für die Bestellung waren die persönliche

---

1) RGBl. I S. 760. Die Ländervereinbarung wurde dieser Verordnung als Anlage beigefügt.

2) RGBl. I 1931, S. 761

Eignung zum Beruf und besondere Sachkenntnisse, die in einer Prüfung nachzuweisen waren. Diese Regelungen wurden am 9. November 1937 durch "Bestimmungen über die Verleihung der berufsständischen Bezeichnung 'Wirtschaftstreuhänder NSRB' und die öffentliche Bestellung und Vereidigung als Bücherrevisor" abgelöst.[1] Die Zuständigkeit der Gewerbeordnung für den Berufsstand entfiel 1943 im Zusammenhang mit dem Zusammenschluß aller Angehörigen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens in der Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder.[2] Damit wurde die Bestellung und Vereidigung von Bücherrevisoren Gegenstand eines selbständigen Berufsrechts. Gleichzeitig wurde die Berufsbezeichnung "vereidigter Bücherrevisor" durch "vereidigter Buchprüfer" ersetzt.

Diese rechtlichen Regelungen für die prüfenden Berufsstände wurden nach dem Krieg durch in den einzelnen Ländern unterschiedliche Rechtsvorschriften abgelöst.[3] Erst die Wirtschaftsprüferordnung vom 27.6.1961[4] hat die Rechtseinheit auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung nach dem Krieg wieder hergestellt.

Die nach langjährigen und schwierigen Beratungen[5] verabschiedete bundeseinheitliche Neuordnung der Rechtsvorschriften schloß den weiteren Zugang zum Berufsstand

---

1) Vgl. BT-Drucksache II/783, S. 23

2) Vgl. Verordnung des Reichswirtschaftsministers über den Zusammenschluß auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens vom 23.3.1943, RGBl. I S. 157

3) Vgl. den Katalog in § 139 WPO in der Fassung vom 5.11.1975, BGBl. I S. 2803

4) BGBl. I S. 1049

5) Zur Entstehungsgeschichte der WPO 1961 vgl. Dieterich, W., Die Wirtschaftsprüferordnung. Das bundeseinheitliche Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer, WPg 1961, S. 401 ff.

der vereidigten Buchprüfer und bahnte damit eine Verschmelzung zwischen den prüfenden Berufsständen an. Die zugelassenen vereidigten Buchprüfer wurden in die Wirtschaftsprüferkammer übernommen. Außerdem bot § 131 WPO 1961 die Möglichkeit, durch eine Übergangsprüfung die Bestellung als Wirtschaftsprüfer zu erreichen.[1] Diese bis zum Ablauf des siebten Jahres nach Inkrafttreten der WPO 1961 geltende Übergangsregelung verlangte nur die Ablegung einer mündlichen Prüfung, auf die durch die Wirtschaftsprüferkammer veranstaltete Seminare vorbereiteten.

Mit dem Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung und anderer Gesetze vom 20. August 1975[2] wurden verschiedene Einzelvorschriften der WPO 1961 den Erfahrungen der Praxis angepaßt.[3][4] Vornehmlich erfolgte eine Angleichung der berufsgerichtlichen Verfahrensvorschriften an die anderer Berufsordnungen, vor allem der Bundesrechtsanwaltsordnung. Daneben wurde aber auch die Zulassung zum Wirtschaftsprüfer-Examen selbst nicht unerheblich erleichtert. Auf diese seither geltenden Vorschriften wird später im einzelnen eingegangen.

c) Die Rechtsentwicklung des Berufsstandes der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten

Die erste gesetzliche Regelung über Personen, die Steuerberatung ausüben, wurde mit § 88 der Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919[5] getroffen. Danach war es Steuer-

---

1) Vgl. auch die Verordnung über eine Übergangsprüfung für vereidigte Buchprüfer, BGBl. I 1962, S. 535

2) BGBL. I S. 2258

3) Vgl. Allgemeine Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung, BT-Drucksache 7/2417, S. 16 f. sowie den Überblick bei Wolff, J., Das Änderungsgesetz zur Wirtschaftsprüferordnung, WPg 1975, S. 481 ff.

4) Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung vom 5.11.1975, BGBl. I S. 2803

5) RGBl. I S. 1993

pflichtigen gestattet, sich in bestimmten Fällen eines Bevollmächtigten oder eines Beistandes zu bedienen. Diese konnten jedoch vom Finanzamt zurückgewiesen werden, sofern es sich nicht um Rechtsanwälte, Notare sowie die "Vertreter beruflicher und gewerkschaftlicher Vereinigungen", die Mitglieder vertraten, handelte. Ferner war die Zurückweisung solcher Personen ausgeschlossen, die von einem Landesfinanzamt zugelassen waren.[1] Damit sollte verhindert werden, daß andere geeignete Personen, zu denen auch vereidigte Bücherrevisoren zählten, willkürlich von einem Finanzamt zurückgewiesen werden konnten.[2]

Zu dieser Zeit stand es jedem frei, sich "Steuerberater" oder "Steuersachverständiger" zu nennen.[3] Qualifikationsanforderungen zur Ausübung der Beratungstätigkeit in steuerlichen Angelegenheiten wurden noch nicht gestellt.

Erst mit dem Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933[4] wurde die Bezeichnung "Steuerberater" in den offiziellen Sprachgebrauch übernommen. Allgemeine Zulassungsvoraussetzungen enthielt diese Rechtsvorschrift jedoch noch nicht. Diese und der Schutz der Berufsbezeichnung "Steuerberater" wurden erst mit der Verordnung zur Durchführung des § 107 RAO vom 18.2. 1937[5] erlassen. In dem am selben Tag verkündeten Runderlaß des Reichsfinanzministers[6] wurden in Verbindung mit der Steuerberaterprüfungsordnung[7] die Zulasssungs-

---

1) Vgl. § 88 Abs. 3 Nr. 3 RAO 1919

2) Vgl. Becker, E., Die Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Berlin 1926, § 88 Anm. 2 c

3) Vgl. Schöneberger, H.P., a.a.O., S. 15

4) RGBl. I S. 413

5) RGBl. I S. 245

6) Runderlaß vom 18.2.1937, S. 1144 - 347 III R, RStBl. I S. 314

7) Bestimmungen über die Fachprüfung der Personen, die die Zulassung als Steuerberater beantragt haben (Steuerberater-Prüfungsordnung), vom 3.4.1937, RStBl. I S. 457

und Prüfungsvoraussetzungen sowie das Prüfungsverfahren festgelegt. Danach waren für die schriftliche und mündliche Prüfung die Reichsfinanzschulen zuständig. Im Jahre 1941 wurden die Zulassungsvoraussetzungen dahingehend verschärft, daß als normale Zulassungsvoraussetzung der erfolgreiche Abschluß eines mindestens sechssemestrigen wirtschaftswissenschaftlichen oder juristischen Studiums verlangt wurde.[1)]

Mit dem Gesetz zur Verhütung von Rechtsmißbräuchen auf dem Gebiete der Rechtsberatung vom 13.12.1935[2)] wurde durch die Einfügung des § 107 a in die Reichsabgabenordnung und die Verordnung zur Durchführung dieses Paragraphen[3)] ein zweiter auf dem Gebiet der steuerlichen Beratung tätiger Berufsstand geschaffen. Danach waren Personen, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere Rat in Steuersachen erteilen, nach erfolgter Erlaubnis durch das Finanzamt befugt, die Bezeichnung "Helfer in Steuersachen" zu führen.

Der Unterschied zu den Steuerberatern bestand darin, daß der Helfer in Steuersachen durch das Finanzamt zugelassen und deshalb gemäß §§ 107 Abs. 2 und 107 a Abs. 7 RAO als Vertreter oder Beistand zurückgewiesen werden konnte. Steuerberater hingegen bekamen ihre Zulassung vom Landesfinanzamt. Sie waren infolgedessen als Vertreter oder Beistand gegenüber den Behörden der Reichsfinanzdirektion nicht zurückweisbar.

Der zweite wesentliche Unterschied lag in den Vorbildungsvoraussetzungen. Während von den Steuerberatern im Normalfall eine akademische Vorbildung und die Able-

---

1) Vgl. Erlaß vom 18.2.1941, S. 1144 - 841 III R, Voraussetzungen für die Zulassung als Steuerberater, RStBl. I S. 143

2) RGBl. I S. 1478

3) Verordnung zur Durchführung des § 107 a der RAO vom 11.1.1936, RStBl. S. 65

gung einer Fachprüfung verlangt wurde, genügte für die Erlaubniserteilung zur Tätigkeit der Helfer in Steuersachen, daß die Bewerber die erforderliche Sachkunde und Eignung aufgrund der bisherigen Ausbildung und Tätigkeit darlegten und ggfs. durch Zeugnisse belegten. Besondere Vorbildungsvoraussetzungen wurden nicht vorgeschrieben.[1)]

Analog zur Entwicklung der prüfenden Berufsstände zerfiel nach dem Krieg die ursprüngliche Rechtseinheit für die steuerberatenden Berufsstände.[2)] Diese wurde durch das Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz) vom 16.8.1961[3)] wiederhergestellt. Den Bestrebungen des Bundesrates,[4)] eine einheitliche bundesgesetzliche Regelung sowohl für die steuerberatenden als auch die wirtschaftsprüfenden Berufsstände zu schaffen und in organischer Gliederung zusammenzufassen, wurde nicht Rechnung getragen.

Das Steuerberatungsgesetz 1961 blieb bei der bestehenden Zweiteilung des steuerberatenden Berufsstandes in Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, den früheren Helfern in Steuersachen. Er schützte die Berufsbezeichnungen und schuf eine berufsständische Selbstverwaltung sowie eine eigenen Berufsgerichtsbarkeit. Außerdem entfiel die Zurückweisungsmöglichkeit der Steuerbevollmächtigten.

Wenn auch noch wesentliche Unterschiede in den Vorbildungsvoraussetzungen und der Qualifikationsprüfung bestanden, so wurden die Steuerbevollmächtigten durch

---

1) Vgl. Schöneberger, H.P., a.a.O., S. 20

2) Vgl. den Katalog in § 166 StBerG vom 4. November 1975, BGBl. I S. 2735

3) BGBl. I S. 1301

4) Vgl. Entschließung des Bundesrates, BT-Drucksache III/201, S. 80

das Steuerberatungsgesetz 1961 erheblich aufgewertet.[1] Unterschiede in den Aufgabenstellungen der beiden Berufe wurden vom Steuerberatungsgesetz 1961 nicht gemacht.[2]

Die Rechtsprechung jedoch sah ausgehend von den unterschiedlichen Ausbildungsvoraussetzungen zu den Berufen weiterhin gravierende Unterschiede zwischen Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten. So führt das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 15.3.1967[3] aus, daß die sachgerechte Hilfe in Steuersachen eine weite Spanne umfasse. Für die sachgerechte Hilfe, die "durchschnittlichen" Steuerpflichtigen zu gewähren sei, reiche eine praktische Ausbildung. Ein grundlegendes wissenschaftliches Studium sei hierzu nicht erforderlich.

Auf der anderen Seite gebe es aber zahlreiche Fälle, in denen schwierige Fragen des Steuerrechts und sonstiger juristischer Vorschriften sowie der Betriebswirtschaftslehre Einfluß auf die Höhe der Steuerlast ausübten. Diese Fälle könnten ohne eine theoretisch-wissenschaftliche Vorbildung nicht sicher beurteilt werden.

Während auf die Beratung der "durchschnittlichen" Fälle die Prüfungsvorschriften für Steuerbevollmächtigte abgestellt seien, entspreche den schwierigen Aufgaben die wissenschaftliche Ausbildung der Steuerberater. "Wenn das Gesetz selbst bei der Aufzählung der Aufgaben der StB und StBv eine solche ausdrückliche Unterscheidung nicht enthält, so ist es doch von dieser Unterscheidung ausgegangen, wie die Ausbildungsvorschriften ergeben."[4] Auch der Bundesfinanzhof vertritt diese Ansicht.[5]

---

1) Vgl. Endriss, W., Der Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten. Grundlegender Wegweiser, 3. Aufl., Herne/Berlin 1977, S. 17

2) Vgl. § 2 StBerG 1961

3) BVerfG vom 15.3.1967, - 1 BvR 576/62 -, DB 1967, S. 889

4) BVerfG vom 15.3.1967, a.a.O., S. 890

5) Vgl. BFH vom 30.3.1965, VII 278/63 S, BStBl. III S. 391

Die schwierige beratende Tätigkeit und damit die qualifiziertere Tätigkeit würde grundsätzlich von den Steuerberatern ausgeübt werden.

Kritisch ist zu diesen Urteilen anzumerken, daß die Überlegungen des Gesetzgebers nicht im Einklang mit der Praxis stehen müssen, zumal den Steuerbevollmächtigten keine funktionsmäßigen Beschränkungen auferlegt werden. Es dürfte daher so sein, daß über die Konsulation von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten nicht allein das Gütesiegel der Berufsbezeichnung, sondern vor allem auch die Leistung der Berufsangehörigen für ihre Mandanten entscheidet. Ein abgeschlossenes Hochschulstudium sagt nur etwas über den Wissenstand des betreffenden Kandidaten zum Zeitpunkt der Prüfung aus. Wie es um seine Fähigkeit bestellt ist, dieses Wissen in die Praxis umzusetzen und auf dem laufenden zu halten, steht auf einem anderen Blatt. Weiter wird man davon ausgehen müssen, daß auch Nichtakademiker sich das für schwierige Beratungsaufgaben notwendige Wissen im Laufe der Zeit aneignen können und sogar müssen, wenn sie Mandanten nicht verlieren wollen.

Die Problematik zweier steuerberatender Berufe bei zusammengewachsenem Berufsbild wird seit Verkündung des Zweiten Änderungsgesetzes zum Steuerberatungsgesetz vom 11.8.1972[1] an Bedeutung verlieren. Nach von harten Kontroversen zwischen den Berufsständen[2] begleitenden Verhandlungen schuf der Gesetzgeber den Einheitsberuf "Steuerberater". Der Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten ist für einen bestimmten Personenkreis nur

---

1) BGBl. I S. 1401

2) Zur Entstehungsgeschichte des Zweiten Änderungsgesetzes zum Steuerberatungsgesetz vgl. z.B. Weiß, E., Das Zweite Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, DStZ (A) 1972, S. 377 ff.; Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (6. Ausschuß) zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (BT-Drucksache VI/1424) und den Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer-Steuerberater (BT-Drucksache VI/1617), BT-Drucksache VI/3456

noch bis zum 12.8.1980 möglich.[1] Diese und die bereits bestellten Steuerbevollmächtigten haben darüberhinaus die Möglichkeit, durch den Besuch eines Pflichtseminars mit einer Seminarabschlußprüfung die Qualifikation des Steuerberaters zu erwerben. Diese Übergangsregelung gilt für 15 Jahre, d.h. sie endet am 12.8.1987.[2]

Die letzte gravierende Änderung der gesetzlichen Vorschriften über die Steuerberatung erfolgte mit dem Dritten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 24. Juni 1975,[3] das aus der reinen Berufsordnung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte ein Steuerberatungsgesetz machte, indem es alle Vorschriften zusammenfaßte, die die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuerangelegenheiten und die Ausübung dieser Tätigkeit durch die dazu berechtigten Personen und Vereinigungen betreffen.[4] Ein weiterer Schwerpunkt lag wie bei der Novellierung der Wirtschaftsprüferordnung im Jahre 1975 in der Angleichung der berufsrechtlichen Vorschriften an die der Bundesrechtsanwaltsordnung.[5]

---

1) Vgl. § 156 Abs. 5 StBerG 1975

2) Vgl. § 157 Abs. 5 StBerG 1975

3) BGBl. I S. 1509

4) Vgl. Völzke, H., Das neue Steuerberatungsgesetz, DStZ (A) 1975, S. 215

5) Vgl. Bericht und Antrag des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes (BT-Drucksache 7/2852), BT-Drucksache 7/3526

II. Die Aufgaben und Tätigkeitsbereiche der Berufsstände

a) Der Inhalt der Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern

1. Das Berufsbild nach der Wirtschaftsprüferordnung

Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers wird in der Wirtschaftsprüferordnung gesetzlich fixiert. Unter dem Berufsbild versteht man die Gesamtvorstellung über den Inhalt und die Grenzen der für den Beruf charakteristischen Tätigkeit sowie die fachlichen, persönlich . und ggfs. auch damit verbundenen finanziellen Gegebenheiten.[1)]

Der Inhalt und die Grenzen der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer sind in §§ 2 und 43 WPO 1975 beschrieben. Danach haben Wirtschaftsprüfer die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen. Aus der Begründung zu § 2 des Entwurfs eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) geht eindeutig hervor, daß im Vordergrund Abschlußprüfungen von Aktiengesellschaften und andere Pflichtprüfungen stehen.[2)] Nur in diesen Fällen besteht eine Verpflichtung, Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung zu beauftragen.

Der Tätigkeitsbereich der Wirtschaftsprüfer ist aber nicht nur auf die Vorbehaltsaufgaben beschränkt. So sind sie befugt, nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten.[3)] Außerdem können sie "unter Berufung auf ihren Berufseid auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige auftreten."[4)]

---

1) Vgl. Maunz-Dürig-Herzog, a.a.O., Art. 12, Anm. 24

2) Vgl. BT-Drucksache III/201, S. 34

3) Vgl. § 2 Abs. 2 WPO 1975

4) § 2 Abs. 3 WPO 1975

Die abgestuften Formulierungen in der Tätigkeitsbeschreibung lassen deutlich werden, daß der Gesetzgeber in der Abgrenzung des Berufsbildes einen Schwerpunkt gesetzt hat. Dies geht auch aus der Stellungnahme der Bundesregierung zu der Entschließung und den Änderungsvorschlägen des Bundesrates vom 22. Januar 1954 hervor, in der es heißt: "Für die Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer steht die handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Prüfung im Vordergrund."[1)]

Die neben der zentralen Prüfungsaufgabe stehenden Beratungstätigkeiten sind unter Beachtung der Restriktionen des § 43 Abs. 3 und 4 WPO 1975 über mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers vereinbare und nicht vereinbare Tätigkeiten ebenfalls berufstypisch.[2)] In der Gesetzesbegründung der WPO 1961 wird ausgeführt: "Neben der Prüfungstätigkeit steht nach der Entwicklung die Beratungsaufgabe, durch die besonders aus Prüfungen gewonnene Erkenntnisse zum Nutzen der Betriebe verwendet werden. Die Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten ist deshalb als Berufsaufgabe ausdrücklich zugelassen ... Da die Prüfung von Jahresabschlüssen und die Beratungstätigkeit in der Regel mit steuerlichen Fragen verbunden ist, steht dem Wirtschaftsprüfer auch das Recht der Beratung und Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu."[3)]

2. Zur Aufgabenwahrnehmung in der Praxis

Die empirischen Daten über die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern sind sehr knapp,[4)] obwohl Teilaspekte

---

1) BT-Drucksache III/201, S. 85

2) Vgl. BGH vom 9.5.1967, - I b ZR 59/65, WPg 1967, S. 327

3) BT-Drucksache III/201, S. 34

4) So bereits Koch, W., a.a.O., S. 146

inzwischen untersucht wurden.[1] Gesamtuntersuchungen über die Auftrags-, Personal- und Mandantenstruktur liegen allerdings nicht vor,[2] so daß man nicht abgrenzen kann, inwieweit Wirtschaftsprüfer tatsächlich mit Schwergewicht prüfend tätig sind und welchen Umfang die Beratungsaufgaben einnehmen. Tendenziell scheint es jedoch so zu sein, daß die Beratungsaufgaben vor allem nach 1945 erheblich an Bedeutung zugenommen haben.[3] Nach einer Untersuchung von Richter[4] aus dem Jahre 1975 lag das Schwergewicht der Tätigkeit zu 46,5 % auf dem Gebiet der Abschlußprüfung[5] und zu 47,9 % auf dem der Steuerberatung (35,2 %) und der Unternehmensberatung (12,7 %).

Von Interesse ist ferner, ob es innerhalb des Berufsstandes charakteristische Entwicklungen dergestalt gibt, daß eine Häufung von Pflichtprüfungsmandaten bei

---

1) Eine Strukturanalyse, die aber keine Angaben über die Tätigkeitsfelder enthält, findet sich bei Uhlir, H., Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe. Empirische Untersuchungen in Österreich, der BRD, den USA und Großbritannien, Berlin 1974, S. 103 ff.; Den Teilmarkt "Pflichtprüfungen" untersuchte Schruff, L., Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Düsseldorf 1973

2) Vgl. Uhlir, H., a.a.O., S. 105

3) Vgl. Bankmann, J., a.a.O., S. 180; Hax, K., a.a.O., S. 115 ff.; Potthoff, E., Der Wirtschaftsprüfer als Berater der Unternehmensführung, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Düsseldorf 1969, S. 99 ff.; Elmendorff, W., Der ideale Wirtschaftsprüfer ist ein Allround-Berater, Blick durch die Wirtschaft vom 6.4.1967, Nr. 80, S. 5; o.V., Vom Wirtschaftsprüfer zum Wirtschaftsberater, Blick durch die Wirtschaft vom 20./21.11.1968, Nr. 271, S. 1

4) Vgl. Richter, M., Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers. Ergebnisse einer schriftlichen Befragung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsjournalisten, Diskussionsbeiträge Fachbereich Wirtschaftswissenschaft, Universität des Saarlandes, Juli 1976, S. 55

5) Aus der Untersuchung geht nicht hervor, ob es sich um Pflichtprüfungs- oder freiwillige Mandate handelt.

einem Teil der Berufsangehörigen auftritt, während der andere Teil vornehmlich solche Aufträge ausführt, die keine Vorbehaltsaufgaben darstellen. Hierzu liefert die Untersuchung von Schruff[1] aufschlußreiche Erkenntnisse.

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers kann entweder in einer eigenen Praxis, in Sozietäten, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Prüfungsverbänden oder unter bestimmten Voraussetzungen auch als Vorstandsmitglied, Geschäftsführer oder persönlich haftender Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft ausgeübt werden. Auch die Tätigkeit im Angestelltenverhältnis bei Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder Prüfungsverbänden ist bei Wahrung der Eigenverantwortlichkeit möglich.[2] Wie aus dem Zeitvergleich über die Berufsausübung hervorgeht, ist deutlich die Tendenz zur Berufsausübung in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erkennbar. Die Zahl der anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften stieg von 1961 um 289 auf 485 Gesellschaften im Jahre 1976.[3]

Die Auswertung der von Schruff in seine Untersuchung einbezogenen 2.712 Jahresabschlüsse prüfungspflichtiger Unternehmen (Allgemeine Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Bausparkassen)[4] aus den Jahren 1967/68 ergibt, daß nur 30,6 % der Prüfungsaufträge auf Einzelwirtschaftsprüfer entfielen. 8,6 % wurden von Kollegialprüfern, d.h. Sozietäten bzw. Auftragsgemeinschaften sonst selbständiger Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften[5] durchgeführt. Mit

---

1) Schruff, L., Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Düsseldorf 1973

2) Vgl. dazu im einzelnen §§ 44, 45 WPO 1975

3) Vgl. Schruff, L., a.a.O., S. 33; WP-Verzeichnis 1976/77, a.a.O., S. XI

4) Vgl. Schruff, L., a.a.O., S. 71 und S. 81

5) Vgl. Städele, W., Die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung, Diss. München 1958, S. 41

Berufsausübung	1953		1970		1976	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
In eigener Praxis	859	64,7	1.388	54,3	1.543	46,2
In Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bzw. im Angestelltenverhältnis in WP-Praxen	428	32,3	1.088	42,6	1.630	49,4
In Steuerberatungsgesellschaften	-	-	-	-	55	1,7
In Prüfungsverband	40	3,0	79	3,1	91	2,7
Zusammen	1.327	100,0	2.555	100,0	3.339	100,0

Tabelle 16: Form der Berufsausübung bei Wirtschaftsprüfern in den Jahren 1953, 1970 und 1976[1)]

1) Quellen: Uhlir, H., Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe. Empirische Untersuchungen in Österreich, der BRD, den USA und Großbritannien, Berlin 1974, S. 113; WP-Verzeichnis 1976/77, Düsseldorf 1977, S. XI.

60,8 % der erfaßten Pflichtprüfungen waren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften betraut. Nach dem durch die Bilanzsumme der geprüften Unternehmen bestimmten Prüfungsvolumen betragen die Anteile der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sogar 74,25 %, die der Einzelwirtschaftsprüfer nur 18,33 % und die der Kollegialprüfer 7,38 %. Darüberhinaus liegen die Anteile der Einzelprüfer und der Kollegialprüfer nur geringfügig über dem Prüfungsvolumen, das die größten Prüfungsgesellschaften, die Deutsche Revisions- und Treuhand-AG Treuarbeit und die Deutsche Treuhand-Gesellschaft zusammen auf sich vereinigen.

Die Erhebung von Schruff erfaßt nur einen Teilausschnitt der Nachfrage nach Pflichtprüfungen, da er für seine Untersuchung auf publizierte Jahresabschlüsse angewiesen war. Insgesamt dürfte die Zahl der prüfungspflichtigen Unternehmen jedoch höher sein. Laut Goetze liegt sie über 30.000.[1] Hierin sind allerdings über 24.000 Genossenschaften und rd. 950 Girozentralen, Sparkassen und Realkreditinstitute enthalten, die von Prüfungsverbänden geprüft werden und von Schruff daher nicht berücksichtigt wurden.[2] Hinzugerechnet werden müssen aber die Pflichtprüfungsmandate, die sich aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften z.B. für Krankenhäuser ergeben.[3]

Trotz der von Schruff getroffenen Auswahl besteht aber die begründete Vermutung, daß ungefähr Dreiviertel der Einzelwirtschaftsprüfer keine Pflichtprüfungen

---

1) Vgl. Goetze, P., Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Herne/Berlin 1968, S. 21 f.

2) Vgl. Schruff, L., a.a.O., S. 62

3) Vgl. § 15 Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen vom 25.2.1975, GVBl. S. 210

durchführen. Ihr Tätigkeitsbereich erstreckt sich daher auf freiwillige Prüfungen, für die kein Vorbehaltsrecht besteht, und auf die Beratung von Unternehmen, vornehmlich in steuerlichen Angelegenheiten.

b) Der Inhalt der Tätigkeit von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten

1. Das Berufsbild nach dem Steuerberatungsgesetz

Nach § 33 StBerG haben Steuerberater und Steuerbevollmächtigte die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrages, ihre Auftraggeber

1. in Steuersachen zu beraten,
2. sie zu vertreten und ihnen
3. bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten.

Die Hilfeleistung umfaßt insbesondere die Unterstützung bei der Erstellung der Buchführung, die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung, die Anfertigung von Steuererklärungen und -voranmeldungen sowie die Vertretung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit.

Mit dieser Abgrenzung sind aber die berufstypischen Aufgaben des steuerberatenden Berufsstandes noch nicht vollständig erfaßt. So werden in § 57 Abs. 3 insbesondere die Wahrnehmung fremder Interessen einschließlich der Beratung sowie eine wirtschaftsberatende, gut-

achterliche oder treuhänderische Tätigkeit sowie die Erteilung von Bescheinigungen über die Beachtung steuerrechtlicher Vorschriften in Vermögensübersichten und Erfolgsrechnungen mit dem Beruf des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten für vereinbar erklärt.

In der Regierungsbegründung zu dieser Vorschrift heißt es: "Die ... aufgeführte Tätigkeit hinsichtlich von Vermögensübersichten und Erfolgsrechnungen ist ein untrennbarer Bestandteil der Hilfeleistung in Steuersachen, zu der ... auch die Erfüllung von Buchführungspflichten gehört, die aufgrund von Steuergesetzen bestehen. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte, der eine Steuererklärung anfertigt, ist im Rahmen seines Auftrages verpflichtet, die steuerliche Richtigkeit von Vermögensübersichten zu prüfen. Er kann auch in die Lage kommen, die Richtigkeit der von ihm selbst aufgestellten Steuerbilanzen zu bescheinigen."[1)]

Das gesetzlich fixierte Berufsbild des Steuerberaters bzw. Steuerbevollmächtigten besteht somit aus zwei begrifflich zu trennenden Aufgabengebieten, die den Inhalt der Tätigkeit ausmachen.[2)] Sie haben erstens die Aufgabe, Rat in steuerlichen Angelegenheiten zu erteilen. Zusammen mit der ebenfalls berufstypischen wirtschaftsberatenden Tätigkeit kann dies unter dem Begriff der "internen Steuerberatung" zusammengefaßt werden. Zweitens erstreckt sich ihr Aufgabengebiet auf die Vertretung von Steuerpflichtigen im Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren sowie in gerichtlichen Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit.[3)]

---

1) BT-Drucksache III/128, S. 32

2) Vgl. Endriss, W., a.a.O., S. 27

3) In Steuersachen erstreckt sich das Vertretungsrecht auch auf die Verwaltungsgerichtsbarkeit. Vgl. OVG Münster vom 18.3.1964, - II B 713/63 -, DStZ (B) 1964, S. 300

Dieser Aufgabenbereich wird von Endriss als "externe Steuerberatung" bezeichnet.[1)]

Diese Einteilung bedarf jedoch insoweit einer Ergänzung, da von dem berufstypischen Tätigkeitsbereich der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten auch weitere externe Wirkungen ausgehen können. Beauftragt ein Mandant seinen Steuerberater z.B. mit der Prüfung eines Jahresabschlusses und der diesem zugrunde liegenden Buchführung, um diesen geprüften Abschluß einer Bank als Anlage zu einem Kreditantrag einzureichen, so entsteht eine weitere Beziehung. Diese ist im Vergleich zur Vertretung des Mandanten dadurch charakterisiert, daß der Berater bei Erteilung eines reinen, umfassenden Prüfungsvermerks gegenüber dem Adressaten des geprüften Jahresabschlusses mit allen Haftungsrisiken nicht mehr als Parteivertreter anzusehen ist.

2. Zur Aufgabenwahrnehmung in der Praxis

Beim steuerberatenden Berufsstand ist man in besonderem Maße auf Vermutungen angewiesen, in welcher Weise sich die Tätigkeit der Berufsangehörigen auf die möglichen Aufgabenbereiche erstreckt. In der Begründung der Bundesregierung zum Steuerberatungsgesetz 1961[2)] wird es für möglich gehalten, daß die unter dem gesetzlichen Berufsbild als Nebentätigkeiten klassifizierten Aufgabenbereiche in Zukunft "den überwiegenden Teil der Gesamttätigkeit des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten ausmachen" können.

---

1) Vgl. Endriss, W., a.a.O., S. 27 f.

2) Vgl. BT-Drucksache III/128, S. 32

Nach den Ergebnissen einer im Jahre 1970 durchgeführten Erhebung der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten[1] übten 50,1 % der in die Erhebung einbezogenen 9.722 Steuerbevollmächtigten (= 46,7 % der Zahl der Berufsangehörigen am Stichtag) eine über die reine Beratung in steuerlichen Angelegenheiten hinausgehende betriebswirtschaftliche Beratungstätigkeit aus.

Von besonderer Wichtigkeit für die mögliche Einsatzfähigkeit von Angehörigen steuerberatender Berufe als Pflichtprüfer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG ist die Tätigkeit auf dem Gebiet der Jahresabschlußerstellung. Nach der erwähnten Untersuchung der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten ergab sich hinsichtlich der Anfertigung von Jahresabschlüssen folgendes Bild: 48,4 % der Befragten fertigte Jahresabschlüsse überwiegend mit Erläuterungen, 10,4 % überwiegend mit ausführlichem Bericht und 38,9 % überwiegend ohne Erläuterungen an. Es ist zu vermuten, daß das Bild bei Steuerberatern nicht wesentlich anders ausfällt.

Auf der öffentlichen Anhörung zum Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität vor dem Sonderausschuß für die Strafrechtsreform[2] führte der Präsident der Bundessteuerberaterkammer aus, daß die Angehörigen steuerberatender Berufe für fast die Hälfte der 1 1/2 bis 2 Millionen Selbständigen die Buchführung und in 99 % dieser Fälle auch den Jahresabschluß erstellen. In den sonstigen Beratungsfällen werde nur in schätzungsweise 10 % der Fälle eine vom Unternehmer aufgestellte Handelsbilanz vorgelegt.

---

1) Vgl. Eckert, W.L., Der Steuerbevollmächtigte und seine Praxis im Spiegel der Zahlen, DStR 1971, S. 36

2) Vgl. Deutscher Bundestag, 7. Wahlperiode, 79. und 80. Sitzung des Sonderausschusses für die Strafrechtsreform am 17. und 18. Februar 1976, S. 2589

Inwieweit sich die Mitwirkung von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten auch auf die Erstellung von Jahresabschlüssen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung erstreckt, ist nicht bekannt. Nach in der Literatur geäußerten Vermutungen gehört schätzungsweise mehr als die Hälfte der Gesellschaften mit beschränkter Haftung zur Klientel von Angehörigen steuerberatenden Berufe.[1] In welchem Maße die Jahresabschlüsse dieser Gesellschaften einer freiwilligen Prüfung durch Angehörige steuerberatender Berufe unterzogen werden, ist nicht bekannt.

Es steht aber fest, daß Steuerberater und Steuerbevollmächtigte auch prüfend tätig sind, soweit keine Vorbehaltsaufgaben von Wirtschaftsprüfern verletzt werden. Dies läßt sich aus einem Schriftwechsel zwischen der früheren Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten bzw. der Bundessteuerberaterkammer und dem Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen herleiten.[2]

Nach § 18 KWG sind Kreditinstitute verpflichtet, sich von den Kreditnehmern, denen Kredite von insgesamt mehr als 50.000 DM gewährt werden, die wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere durch Vorlage der Jahresabschlüsse, offenlegen zu lassen. Nach dem Schreiben vom

---

1) Vgl. Wehage, H., a.a.O., S. 440; Stellungnahme des Präsidiums der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten zum "Gemeinsamen Memorandum der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer zur Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung", DStR 1974, S. 747; Flämig, Ch., Die Auswahl des Abschlußprüfers ..., a.a.O., S. 168; Biener, H., Gesetzesvorhaben ..., a.a.O., S. 43

2) Vgl. Schreiben des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesen vom 6. August 1965 (Gesch.-Nr. I 4 - 2), abgedruckt bei Mittelsteiner, K.-H., Abschluß- und Prüfungsvermerke von Steuerbevollmächtigten, DStR 1966, S. 614; Schreiben des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen vom 5. November 1976 (AZ I 3 - 237 - 2/63), DStR 1976, S. 676

6. August 1965 verlangt das Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen von den Kreditinstituten, solche endgültigen Bilanzen heranzuziehen, "die von einem unabhängigen sachverständigen Prüfer testiert worden sind. Zu diesem Personenkreis - mit Ausnahme aktienrechtlicher Pflichtprüfungen - zählt selbstverständlich auch der Berufsstand der Steuerbevollmächtigten."[1] Diese Meinung wird unter ausdrücklichem Hinweis auf Steuerberater und Steuerbevollmächtigte im Schreiben vom 5. November 1976 wiederholt.[2]

c) Zusammenfassender Vergleich im Hinblick auf die Pflichtprüferauswahl

1. Die Existenz von zwei prüfenden Berufsständen

Die Hilfeleistung von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigen bei der Erfüllung von Buchführungspflichten und bei der Aufstellung von Steuerbilanzen hat für die Berufsausübung zentrale Bedeutung. Die Wahrnehmung dieser Aufgabe verlangt nicht nur spezielle steuerrechtliche Kenntnisse. Ohne die oben hergeleiteten Grundkenntnisse, über die ein Prüfer verfügen muß, kommt ein Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigter nicht aus, wenn er seiner Aufgabe nach § 33 StBerG nachkommen will.

Die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung verlangt zum einen auch fundierte Kenntnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, die teils kodifiziert, teils den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung zu entnehmen sind und darüberhinaus nicht von betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Problemkreisen isoliert werden können.

---

1) DStR 1966, S. 614

2) Vgl. DStR 1976, S. 676

Es kann Maul[1] daher nicht zugestimmt werden, wenn er feststellt, daß die rechnungslegungs-orientierte Funktion des "Nur"-Steuerberaters in der Anwendung steuerlichen Spezialwissens liege und er das umfassende Grundlagenwissen des Wirtschaftsprüfers hierfür nicht brauche. Vor dem Hintergrund aktienrechtlicher Pflichtprüfungsmandate kann es sein, daß ein unter Umständen bei dem Abschlußprüfer angestellter "Nur"-Steuerberater nur unter Anwendung seines steuerlichen Spezialwissens aus der ordnungsmäßigen Handelsbilanz die Steuerbilanz ableitet. Dieser Fall läßt sich jedoch nicht verallgemeinernd auf den gesamten Berufsstand übertragen.

Die steuerrechtliche Beurteilung der Bilanzen verlangt zum anderen, daß der Berater einen Soll-Ist-Vergleich, d.h. eine Prüfung vornimmt. Daraus ergibt sich zwangsläufig, daß Angehörige steuerberatender Berufe auch die Prüfungstechnik beherrschen müssen.

Die Verpflichtung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, im Rahmen ihres Auftrages prüfend tätig zu werden,[2] eröffnet ein weites Spektrum möglicher Prüfungstätigkeiten. Die Einschränkung "im Rahmen ihres Auftrages" ist so zu verstehen, daß der Auftrag sich erstens auf die Prüfung von Teilbereichen des Abschlusses (z.B. Kassenprüfung) beziehen kann und dann weniger komplex ist als eine Prüfung nach aktienrechtlichen Grundsätzen. Zweitens kann sich der Auftrag aber auch auf die Prüfung des gesamten Jahresabschlusses und die Erstellung eines Prüfungsberichtes erstrecken, wenn der Jahresabschluß z.B. Kreditinstituten vorgelegt werden soll oder der Gesellschaftervertrag dies verlangt. Dieser Tätigkeit auf dem Gebiet des freiwilligen Prüfungswesens

---

1) Vgl. Maul, K.-H., Zur Pflichtprüfung der GmbH ..., a.a.O., S. 254

2) Vgl. BT-Drucksache III/128, S. 32

wird - wie die Stellungnahmen des Bundesaufsichtsamts für das Kreditwesen zeigen - Vertrauen entgegengebracht.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß auch die Angehörigen steuerberatender Berufe prüfend tätig sind, obwohl das gesetzlich definierte Berufsbild dies nicht ohne weiteres deutlich werden läßt. Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten hingegen berücksichtigen die Entwicklung des steuerberatenden Berufs in Richtung auf eine über die reine Steuerberatung hinausgehende betriebswirtschaftlich beratende und prüfende Tätigkeit in ihrer Präambel: "Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind die unabhängigen Berater und Vertreter auf allen Gebieten des Steuerrechts. Sie sind in wirtschaftlichen, insbesondere betriebswirtschaftlichen Angelegenheiten beratend und prüfend tätig ..."[1)]

Im Bereich der freiwilligen Prüfungen überschneidet sich also die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern und den Angehörigen der steuerberatenden Berufe ebenso wie auf dem Gebiet der auch Wirtschaftsprüfern möglichen Steuerberatung. Gleichwohl bleiben Unterschiede bestehen, die vornehmlich aus den speziellen Vorbehaltsaufgaben der Wirtschaftsprüfer resultieren. Es ist jedoch zu bezweifeln, ob diese den von Vertretern des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes vertretenen Ausschließlichkeitsanspruch auf die Durchführung von Jahresab-

---

1) Richtlinien für die Berufsausübung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Standesrichtlinien). Festgestellt gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 StBerG von der Bundeskammerversammlung der Bundessteuerberaterkammer am 24./25. Januar 1977, abgedruckt bei Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Bonn, Stand September 1977, Gruppe 8 (1), S. 5

schlußprüfungen rechtfertigen.[1)]

Es besteht kein Zweifel daran, daß ausgehend vom Tätigkeitsbereich Angehörige steuerberatender Berufe nicht geeignet sind, z.B. Kreditinstitute zu prüfen. Hier erkennt man deutlich die unterschiedlichen Schwerpunkte der Berufsstände. Für die Beteiligung an der Durchführung normaler Jahresabschlußprüfungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und GmbH & Co. KG spricht aber die Aufgabenwahrnehmung von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten in der Praxis. Ein endgültiges Urteil kann jedoch erst abgegeben werden, wenn untersucht worden ist, ob die Zulassungsvoraussetzungen zum steuerberatenden Berufsstand ausreichend sind, um die aus dem Prüfungsziel abgeleiteten Qualitätsmerkmale zu sichern.

---

1) Vgl. z.B. Maul, K.-H., a.a.O., S. 258; Schreiben der Wirtschaftsprüferkammer vom 23. Februar 1977, Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer vom 17. März 1977, Nr. 70, S. 3 f.; Clemm, H., Erleichterte Übergangsprüfung zum Wirtschaftsprüfer, Blick durch die Wirtschaft vom 2. Februar 1978, Nr. 27, S. 7

2. Mögliche Auswirkungen der Beschränkung des Pflichtprüferkreises auf Wirtschaftsprüfer

Die Auswirkungen, die eine Beschränkung des Pflichtprüferkreises auf Wirtschaftsprüfer nach sich ziehen würden, zeigen sich in zweifacher Weise. Zum einen ist zu überlegen, ob der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, wie er sich heute darstellt und voraussichtlich entwickelt, kapazitätsmäßig in der Lage wäre, den auf ihn zukommenden Auftragsschub zu bewältigen, so daß das angestrebte Ziel der Pflichtprüfung nicht durch Prüfungsüberhänge gefährdet wird. Zum anderen geht es um die möglichen Konsequenzen, die diese Maßnahme für den steuerberatenden Berufsstand hätte.

Trifft das Ergebnis der vorgenommenen Schätzung über die Anzahl prüfungspflichtig werdender Unternehmen zu, so wird sich die Nachfrage nach Pflichtprüfungsleistungen um rd. 22.500 erhöhen. Bei einer Einschränkung des Pflichtprüferkreises auf Wirtschaftsprüfer müßte allein dieser Berufsstand in der Lage sein, ein entsprechendes Angebot an Prüfungsleistungen fristgerecht zur Verfügung zu stellen.

Die Anzahl der Wirtschaftsprüfer nahm vom 31.12.1961 bis zum 31.12.1977 von 1.592 auf 3.511 zu. Die höchste Zuwachsrate mit 382 Personen weist das Jahr 1964 auf. Dies ist darauf zurückzuführen, daß zahlreiche vereidigte Buchprüfer von den Überleitungsmöglichkeiten der Wirtschaftsprüferordnung 1961 Gebrauch machten.[1)]

Da sich der Eintritt der Prüfungspflicht bis zum Jahre 1985 hinziehen kann,[2)] und dann erst voll wirksam wird, ist die voraussichtliche Zahl der dann bestellten Wirt-

---

1) Vgl. S. 232

2) Vgl. S. 219

Stand	Anzahl der Wirtschaftsprüfer
31. 12. 1961	1.592
31. 12. 1962	1.645
31. 12. 1963	1.638
31. 12. 1964	2.020
31. 12. 1965	2.069
31. 12. 1966	2.132
31. 12. 1967	2.261
31. 12. 1968	2.409
31. 12. 1969	2.522
31. 12. 1970	2.579
31. 12. 1971	2.675
31. 12. 1972	2.789
31. 12. 1973	2.971
31. 12. 1974	3.087
31. 12. 1975	3.236
31. 12. 1976	3.364
31. 12. 1977	3.511

Tabelle 17: Entwicklung der Anzahl der Wirtschaftsprüfer seit 1961[1)]

1) Quellen: Schruff, L., a.a.O., S. 33 (bis einschl. 1969); Auskunft der Wirtschaftsprüferkammer

schaftsprüfer hochzurechnen. Hierzu wird wie bei der Schätzung der Anzahl prüfungspflichtig werdender Gesellschaften die Methode der linearen Trendberechnung verwendet. Um den Einfluß der Sonderentwicklung des Jahres 1964 auszuschalten, gehen nur die Werte der Jahre 1965 bis 1977 in die Rechnung ein. Bei der Schätzung wird unterstellt, daß keine Sonderentwicklungen im Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers einsetzen. Diese Annahme dürfte insofern gerechtfertigt sein, weil der Zugang zu diesem Beruf abhängig ist vom Bestehen einer schwierigen Abschlußprüfung nach einer im Normalfall fünfjährigen Berufstätigkeit.[1)]

Unter dieser Annahme kann mit der folgenden Entwicklung gerechnet werden.

Jahre	Zahl der WP y	x	xy	x^2
1965	2.069	-6	-12.414	36
1966	2.132	-5	-10.660	25
1967	2.261	-4	- 6.044	16
1968	2.409	-3	- 7.227	9
1969	2.522	-2	- 5.044	4
1970	2.579	-1	- 2.579	1
1971	2.675	0	0	0
1972	2.789	+1	+ 2.789	1
1973	2.971	+2	+ 5.942	4
1974	3.087	+3	+ 9.261	9
1975	3.236	+4	+12.944	16
1976	3.364	+5	+16.820	25
1977	3.511	+6	+21.066	36
Summe	35.605	0	21.854	182

1) Vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 2 WPO 1975

$$a = \frac{35.605}{13} = 2.738,85$$

$$b = \frac{21.854}{182} = 120,08$$

$$y' = 2.738,85 + 120,08\ x$$

$$y'_{1986} \quad 4.540$$

Würden nur Wirtschaftsprüfer als Pflichtprüfer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG zugelassen, so müßten die zusätzlichen rd. 22.500 Pflichtprüfungen von dann voraussichtlich 4.540 Wirtschaftsprüfern durchgeführt werden.

Ob diese Kapazität ausreichend ist, läßt sich nur sehr schwer abschätzen. Strobel[1] nimmt eine vergröberte Näherungsberechnung vor, indem er dem bilanziellen Nominalkapital von mehr als 90 Mrd. DM der zur Zeit ca. 2.000 prüfungspflichtigen Aktiengesellschaften die Zahl der augenblicklich zugelassenen Wirtschaftsprüfer (rd. 3.500) gegenüberstellt. Da nach seiner Schätzung durch die kommende Prüfungspflicht weitere 40 Mrd. DM Nominalkapital prüfungspflichtig werden, kommt er zu dem Schluß, daß etwa 1.000 bis 2.000 Abschlußprüfer zusätzlich erforderlich werden.

Das Problem der Schätzung ist jedoch vielschichtiger. Bei der Abschätzung der möglichen Prüferkapazität sind eine Reihe von Faktoren zu berücksichtigen, die sich aber wegen fehlenden empirischen Materials kaum quantifizieren lassen und daher nur Tendenzaussagen ermöglichen.

1. Ein Teil der prüfungspflichtig werdenden Unternehmen gehört bereits zur Klientel von Wirtschaftsprüfern. Nach einer im Jahre 1968 durchgeführten Erhebung der Wirtschafts-

---

1) Vgl. Strobel, W., a.a.O., S. 708

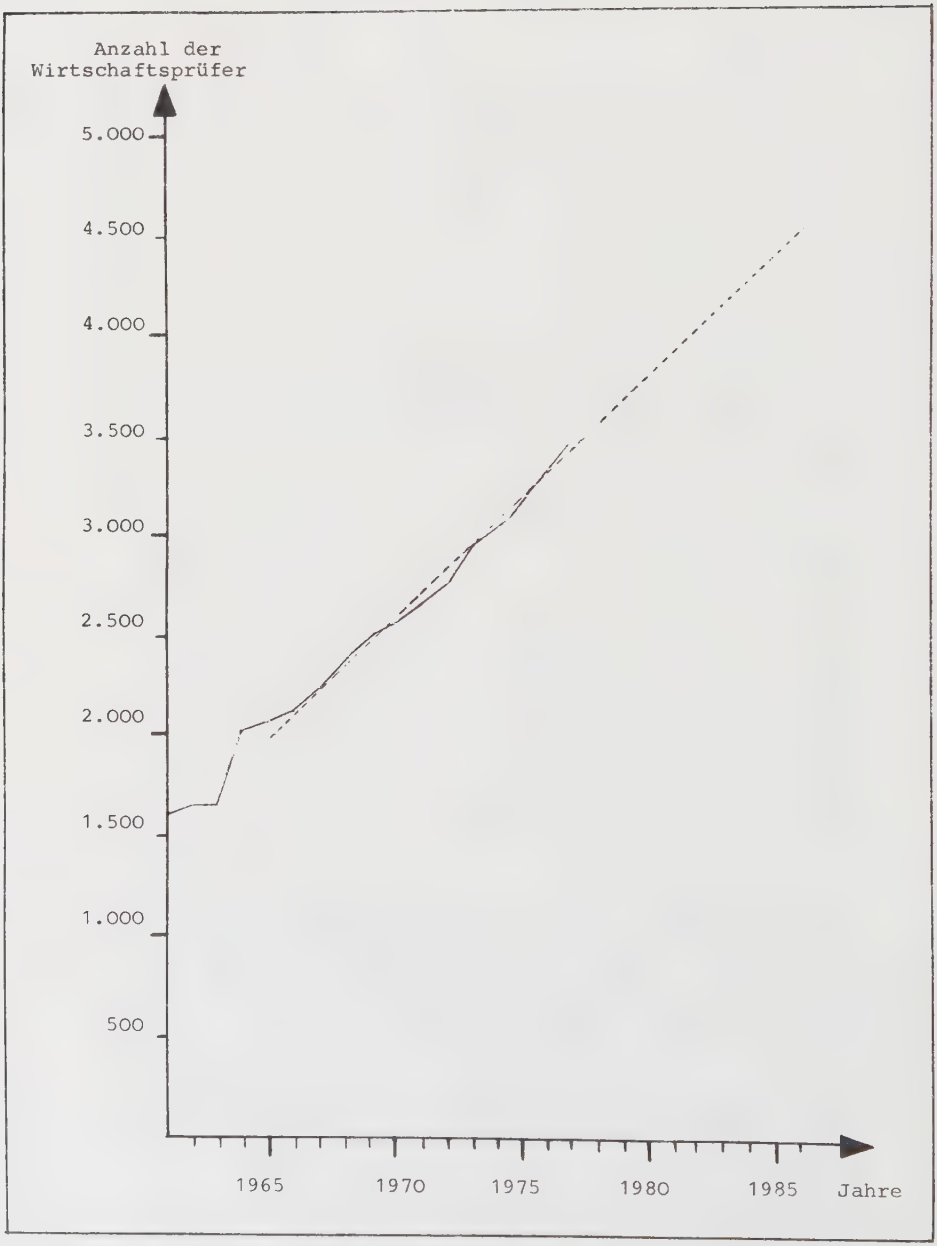

Abbildung 7: Tatsächliche und hochgerechnete Entwicklung der Anzahl der Wirtschaftsprüfer

prüferkammer[1] wurden bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung 7.584 freiwillige Abschlußprüfungen, die nach Art und Umfang gesetzlichen Abschlußprüfungen entsprachen, und 3.844 Abschlußprüfungen mit geringeren Anforderungen durchgeführt. Wegen der Rücklaufquoten von 75,1 % bei Wirtschaftsprüfern, 81,7 % bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und 53,7 % bei vereidigten Buchprüfern ist die Kammer der Ansicht, daß diese Werte um einen Zuschlag von 10 % zu erhöhen seien. Damit wurde 1968 also rd. 19 % der 67.416 am 31.12.1968 bestehenden Gesellsc[illegible]ten mit beschränkter Haftung[2] von Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern einer freiwilligen Abschlußprüfung unterzogen.

Unterstellt man, daß dieser Prozentsatz auch für die prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften (einschl. GmbH & Co. KG) gilt und im Laufe der Jahre trotz der starken Zunahme der Unternehmen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung konstant geblieben ist, wäre - abgesehen von den einfacheren Prüfungen - die Einführung der Prüfungspflicht für rd. 4.275 Unternehmen mit keinen Einflüssen auf die Prüferkapazität verbunden. An Stelle der freiwilligen tritt nun die gesetzliche Prüfung.

2. Das Gros der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen wird von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt.[3] Die Mehrzahl der Einzelwirtschaftsprüfer hat also theoretisch für zusätzliche Pflichtprüfungen freie Kapazitäten.

3. Die Übernahme zusätzlicher Pflichtprüfungsmandate setzt voraus, daß entweder die Prüfungs- und Beratungskapazität nicht ausgelastet ist oder daß eine Bereitschaft besteht, Beratungsaufträge zu Gunsten von Prüfungsaufträgen

---

1) Vgl. Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer vom 10.9.1969, Nr. 30, S. 17 ff.

2) Vgl. Tabelle 3 auf S. 179

3) Vgl. S. 242 f.

abzulehnen. Eine weitere Anpassungsmöglichkeit könnte darin bestehen, zur Durchführung von Beratungsaufträgen solches Personal einzusetzen, das nicht oder noch nicht über die verlangte Prüferqualifikation verfügt. Ob eine solche Maßnahme Erfolg verspricht, hängt aber nicht zuletzt von der Reaktion der zu beratenden Mandanten ab.

Außerdem sind einer solchen Vorgehensweise durch die Berufsrichtlinien enge Grenzen gesetzt. Nach den "Richtungsweisenden Feststellungen" Nr. 5 zum Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers darf die Zahl der in allen Niederlassungen ständig tätigen Prüfer einschließlich der in der Beratung tätigen Mitarbeiter und Berichtskritiker fünf für jeden in eigener Praxis oder in einer Sozietät bzw. in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer nicht überschreiten.[1)]

4. Inwieweit zusätzliche Prüfungsaufträge erledigt werden können, hängt von drei Größen ab: dem für die Prüfung erforderlichen Zeitbedarf, den einzuhaltenden Fristen und dem vom Wirtschaftsprüfer für die Durchführung der Prüfung benötigten Personalbestand.

Die von Strobel[2)] durchgeführte Berechnung basiert auf der Prämisse, daß zwischen dem bilanziellen Nominalkapital der zu prüfenden Gesellschaft und der Anzahl der Prüfer eine lineare Abhängigkeit besteht. Diese Vereinfachung berücksichtigt nicht, daß der Zeitbedarf einer Prüfung von einer Reihe von Einflußfaktoren abhängt, die sich nicht

---

1) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer gemäß § 57 Abs. 2 Nr. 5 der Wirtschaftsprüferordnung vom 24. Juli 1961 i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), festgestellt von der Wirtschaftsprüferkammer - Körperschaft des öffentlichen Rechts -, Stand: 1. Dezember 1977, Düsseldorf 1977, S. 16

2) Vgl. Strobel, W., a.a.O., S. 708

unter das von Strobel verwendete Kriterium subsumieren lassen. Zu nennen sind etwa die Branchenzugehörigkeit des Unternehmens (z.B. Produktions-, Handelsbetrieb), seine Größe (Bilanzsumme, Umsätze, Beschäftigtenzahlen), die Organisation des Rechnungswesens (konventionell, EDV-Buchführung) u.s.w..

Befragte Wirtschaftsprüfer gingen davon aus, daß für die Prüfung einer nach den Abgrenzungskriterien der Bilanzrichtlinie mittelgroßen Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Zeitbedarf von 30 bis 40 Arbeitstagen erforderlich ist. Dieser Wert werde bei großen Gesellschaften jedoch erheblich überschritten.

Unterstellt man einmal, daß die zusätzlichen 18.225 Prüfungsaufträge[1] die die Wirtschaftsprüfer übernehmen müßten, wenn nur sie zur Durchführung der Pflichtprüfung berechtigt wäre, in die Gruppe der mittelgroßen Unternehmen fällt, müßten 546.675 bis 729.000 Arbeitstage für Prüfungen zusätzlich zur Verfügung gestellt werden.

Diese Arbeitstage müßten aber nicht allein von den zugelassenen Abschlußprüfern erbracht werden. Jeder Wirtschaftsprüfer kann sich unter Wahrung des Grundsatzes der Eigenverantwortlichkeit der Hilfe von fünf ständigen Mitarbeitern ohne Prüferqualifikation bedienen, so daß auf die zugelassenen Wirtschaftsprüfer selbst nur 91.113 bis 121.500 Arbeitstage entfallen.

Für die weitere Überlegung ist wichtig, daß wie bei der Prüfung aktienrechtlicher Jahresabschlüsse auch bei der von Abschlüssen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG Fristen zu beachten sein werden. Diese Fristen führen zu saisonalen Spitzenbelastungen, denen nur in beschränktem Umfang begegnet werden kann.

---

1) Voraussichtlich zu prüfende Gesellschaften 22.500
./. freiwillige Prüfungsmandate von WP 4.275
18.225

Nach § 148 AktG hat der Vorstand in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht aufzustellen und den Abschlußprüfern vorzulegen. Da die Hauptversammlung in den ersten acht Monaten des Geschäftsjahres stattzufinden hat,[1] ergibt sich schon hieraus eine zeitliche Begrenzung für die Prüfungsdurchführung.

Die Prüfung muß aber in der Regel bereits 5 1/2 Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres abgeschlossen sein, da auch dem Aufsichtsrat eine einmonatige Prüfungspflicht nach Eingang des Prüfungsberichtes des Abschlußprüfers eingeräumt wird[2] und die Einberufung der Hauptversammlung unter Wahrung einer Frist von ebenfalls einem Monat zu erfolgen hat,[3] denen Hinterlegungsfristen von i. d. R. 14 Tagen vorausgehen können.[4] Im ungünstigsten Fall, d.h. wenn der Prüfungsbeginn erst nach drei Monaten erfolgen kann und Zwischenprüfungen[5] nicht möglich sind, steht für die Prüfung nur ein Zeitraum von 2 1/2 Monaten zur Verfügung. Die Belastung der Prüfer durch die zeitliche Begrenzung der Prüfungsdurchführung wird dadurch verstärkt, daß die Geschäftsjahre der meisten Unternehmen mit dem Kalenderjahr übereinstimmen.[6]

---

1) Vgl. § 175 Abs. 1 AktG

2) Vgl. § 171 Abs. 3 AktG

3) Vgl. § 123 Abs. 1 AktG

4) Vgl. § 123 Abs. 2 AktG

5) Nach § 165 Abs. 3 AktG sind Zwischenprüfungen ausdrücklich zulässig. Zur Aufgabe von Zwischenprüfungen vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 1066 f.

6) Nach einer von Richter durchgeführten Untersuchung bilanzierten 1970 82,1 % der 2.238 erfaßten Aktiengesellschaften zum 31.12.; vgl. Richter, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität..., a.a.O., S. 71. Bei Schruff beträgt der Anteil 80,1 %; vgl. Schruff, L., a.a.O., S. 117.

Eine analoge Regelung sieht auch der GmbHG-Regierungsentwurf 1971 vor. Nach § 127 des Entwurfes beträgt die Aufstellungsfrist für den Jahresabschluß drei Monate nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres. Für den Fall, daß der Jahresabschluß durch Abschlußprüfer oder durch einen Aufsichtsrat zu prüfen ist, muß die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschaften innerhalb der ersten sieben Monate des folgenden Geschäftsjahres erfolgen. Durch Gesellschaftsvertrag kann diese Frist auf höchstens zehn Monate verlängert werden.[1] Prüfungsfristen für den Aufsichtsrat sieht der Entwurf nicht vor. Nach § 81 Abs. 2 GmbHG-Regierungsentwurf 1971 beträgt die Einberufungsfrist für die Gesellschafterversammlung 14 Tage. Somit steht für die Durchführung der Pflichtprüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG ein Zeitraum von ca. 3 1/2 bis 6 1/2 Monaten zur Verfügung, wenn unterstellt wird, daß die Prüfung erst nach der endgültigen Aufstellung des Jahresabschlusses einsetzt und durch die bevorstehende Änderung des GmbH-Gesetzes diese Fristen vorgeschrieben werden.

Bei einem angenommenen Zeitbedarf von 30 Arbeitstagen und einer Vollausnutzung der möglichen Mitarbeiterzahl erfordern die zusätzlichen Prüfungsaufträge zusätzliche Prüferkapazitäten von 1.184 zugelassenen Prüfern, wenn ein Prüfungszeitraum von 3 1/2 Monaten à 22 Arbeitstage veranschlagt wird, bzw. 685 zusätzliche Prüfer, wenn für die Prüfung 6 1/2 Monate zur Verfügung stehen. Bei einem Zeitbedarf von 40 Arbeitstagen je Prüfung belaufen sich die entsprechenden Werte auf 1.578 bzw. 914 zusätzliche Wirtschaftsprüfer. In allen Fällen wurde davon ausgegangen, daß die Unternehmen ihr Geschäftsjahr zum 31. 12. abschließen.

---

1) Vgl. § 150 Abs. 1 GmbHG-Regierungsentwurf 1971, BT-Drucksache VI/3088, S. 45

Unter der Annahme der geringsten Prüferbelastung, d.h. 30 Arbeitstage je Pflichtprüfung und ein möglicher Prüfungszeitraum von 6 1/2 Monaten, ist die bis 1986 prognostizierte Zunahme der Pflichtprüferzahl um rd. 1.000 unter den hier gesetzten Prämissen ausreichend. Bei Ansatz eines Prüfungszeitraums von nur 3 1/2 Monaten jedoch ergeben sich Engpässe.

Geht man von 40 Arbeitstagen je Prüfung aus, so scheint bei einem Prüfungszeitraum von 6 1/2 Monaten die erforderliche Prüferkapazität vorhanden zu sein. Im ungünstigsten Fall, d.h. bei 40 Arbeitstagen je Prüfung und einem Prüfungszeitraum von 3 1/2 Monaten, ist die Zahl der Wirtschaftsprüfer bei weitem nicht ausreichend, um fristgerecht die Abschlußprüfungen durchführen zu können.

Die letzten Berechnungen enthalten die Unterstellung, daß für jeden bis 1986 hinzukommenden Wirtschaftsprüfer das mögliche Mitarbeiterpotential ausgenutzt wird. Kurzfristig kann die personelle Kapazität auch durch die Beschäftigung freier Mitarbeiter (z.B. Studenten der Betriebswirtschaftslehre) erhöht werden, ohne daß dieser Maßnahme berufsrechtliche Bedenken entgegenstehen.[1] Ständige Mitarbeiter werden jedoch nur dann eingestellt, wenn für sie auch außerhalb der Saison ausreichende Beschäftigungsmöglichkeiten bestehen.

Eine Anpassungsmöglichkeit besteht darin, durch Zwischenprüfungen einen Teil der Prüfungshandlungen vor den Abschlußstichtag vorzuziehen und dadurch die Saisonspitzen etwas zu glätten. Der zeitliche Umfang, den man durch Zwischenprüfungen in die saisonschwache Zeit verlagern könnte, liegt für aktienrechtliche Pflichtprüfungen bei 20 % bis 40 % der Gesamtprüfungsdauer.[2]

---

1) Vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen. Prüfungsordnungen und Organe, a.a.O., S. 211 f.

2) Vgl. May, K., Das Zeitproblem bei der Abschlußprüfung, WPg 1961, S. 9

Eine andere Möglichkeit besteht darin, in den saisonschwachen Monaten die vorhandene Personalkapazität mit Beratungsaufgaben auszulasten. Hier bietet sich in besonderem Maße die Beratung in steuerlichen Angelegenheiten an, die aber, da auch hier Fristen einzuhalten sind, während der Prüfungszeit Personal binden kann. Wenn Mandanten Prüfung und Steuerberatung in einer Hand sehen möchten, würde diese Form der Anpassung an die schwankende Beschäftigungslage zu Lasten des steuerberatenden Berufsstandes gehen. Eine solche Entwicklung muß als realistisch angesehen werden.

In ihrer Feststellung zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen[1] führt die Wirtschaftsprüferkammer aus, daß die Gefahr des Mandantenverlustes für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe nicht bestehe.[2] Begründet wird diese Meinung mit dem Hinweis auf die Beteiligung von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten an der Buchführung und der Abschlußerstellung ihrer Mandanten.

Nach den "Richtungweisenden Feststellungen" Nr. 3 zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlußprüfers[3] ist eine Prüfung durch die Personen ausgeschlossen, die für ihre Mandanten mit der Zuständigkeit für die Kontierung von Belegen oder das Erteilen von Buchungsanweisungen die Bücher führen oder den Jahresabschluß selbst erstellen oder maßgeblich an seiner Erstellung mitwirken.[4]

---

1) Vgl. DStR 1977, S. 116

2) Vgl. DB 1977, S. 1914 f.

3) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer, a.a.O., S. 8

4) Kritisch zu dieser "Richtungweisenden Feststellung" Egner, H., Buchner, M., Heistermann, F., Moegelin, G., Moog, K., Die "Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer" vom 1.12. 1977 (I). Ein kritischer Vergleich mit der Fassung vom 1.7.1974, DB 1978, S. 1287 f.

Dieses Argument betrifft sowohl die Berufstätigkeit von Angehörigen steuerberatender Berufe als auch die derjenigen Wirtschaftsprüfer, die vornehmlich auf dem Gebiet der Steuerberatung tätig sind. Dies ist auch die Auffassung der Wirtschaftsprüferkammer.[1] Die Folgerung jedoch, daß die bisher beratend tätigen Wirtschaftsprüfer sich entscheiden müssen, ob sie weiterhin die Bücher führen und die Bilanz erstellen oder die Jahresabschlußprüfung übernehmen wollen, und daher zusätzliche Mandate auf die Angehörigen der steuerberatenden Berufe zukommen, dürfte wenig realistisch sein.

Erstens ist nicht bekannt, wieviele der prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften ihre Buchführung und ihre Jahresabschlüsse "außer Haus" erstellen lassen. Infolge der Größenordnungen, die zu einer Pflichtprüfung führen, dürfte der Anteil dieser Gesellschaften aber sehr gering sein. Diese Vermutung wird von befragten Steuerberatern bestätigt.

Zweitens müssen die möglichen Reaktionen der betroffenen Unternehmen berücksichtigt werden. Da Prüfung und Steuerberatung in einer Hand wegen der Vermeidung von Doppelarbeiten kostengünstiger ist als die Auftragsvergabe an verschiedene Personen, bietet sich als Lösungsmöglichkeit an, durch Weiterbildung vorhandenen oder Einstellung entsprechend qualifizierten Personals die Voraussetzungen für die Selbsterstellung der zu prüfenden Jahresabschlüsse zu schaffen.

5. Als weiterer Einflußfaktor der wirksam werdenden Prüferkapazität ist die räumliche Verteilung der prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften und die der Wirtschafts-

---

1) Vgl. Feststellungen zur Resolution ..., a.a.O., S. 1914

prüfer anzuführen.

Bezogen auf das gesamte Bundesgebiet und Berlin entfallen 1986 voraussichtlich rd. 5 Pflichtprüfungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG auf jeden dann zugelassenen Wirtschaftsprüfer. Hierbei wird nicht berücksichtigt, daß es Wirtschaftsprüfer geben kann, die auch ohne diese Prüfungen schon ausgelastet sind.

Unterstellt man, daß sich die prüfungspflichtig werdenden Unternehmen im gleichen Verhältnis üb. das Bundesgebiet und Berlin verteilen wie alle Gesellschaften mit beschränkter Haftung zum 31.12.1977 und die Relationen zwischen den Wirtschaftsprüfern in den einzelnen Bundesländern konstant bleiben, zeigen sich teilweise erhebliche Abweichungen vom Bundesdurchschnitt.[1)]

Wünschen die prüfungspflichtigen Unternehmen von denselben Personen geprüft und beraten zu werden, so kann die zu überbrückende räumliche Distanz der Bereitschaft entgegenstehen, Aufträge an weniger stark ausgelastete, aber entfernt niedergelassene Prüfer zu erteilen. Bis zu einem Ausgleich durch eine Änderung der Niederlassungsstruktur sind dann Überhänge an Pflichtprüfungen nicht auszuschließen. Dies würde den Zielsetzungen widersprechen, die mit der Einführung der Prüfungspflicht angestrebt werden.

Daneben hätte die Beschränkung der Pflichtprüfungsberechtigung auf Wirtschaftsprüfer zur Folge, daß Unternehmen abseits der Ballungsräume gezwungen wären, größere Entfernungen zum Prüfer und Berater in Kauf zu nehmen, es sei denn, sie beauftragen einen in der Nähe niedergelassenen Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigten mit der Steuerberatung und einen entfernter niedergelassenen Wirtschafts-

---

1) Vgl. Tabelle 18 und Abbildung 8

Bundesland	GmbH zum 31.12.1977[1]		Wirtschaftsprüfer zum 31.10.1977[2]		Prüfungspflichtig werdende Gesellschafter 1986 (geschätzt)	Wirtschaftsprüfer 1986 (geschätzt)	Verhältnis WP: prüfungspflichtig werdenden Gesellschaften 1986
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	Anzahl	
Baden-Württemberg	26.348	15,64	466	13,70	3.519	622	1 : 5,66
Bayern	27.872	16,54	520	15,29	3.722	694	1 : 5,36
Berlin	7.611	4,52	163	4,79	1.017	217	1 : 4,69
Bremen	2.985	1,77	50	1,47	398	67	1 : 5,94
Hamburg	9.055	5,37	341	10,02	1.208	455	1 : 2,65
Hessen	16.994	10,09	390	11,46	2.270	520	1 : 4,37
Niedersachsen	13.657	8,11	226	6,64	1.825	302	1 : 6,04
Nordrhein-Westfalen	46.662	27,70	1.089	32,01	6.233	1.453	1 : 4,29
Rheinland-Pfalz	8.592	5,10	55	1,62	1.147	74	1 : 15,50
Saarland	3.684	2,19	35	1,03	493	47	1 : 10,49
Schleswig-Holstein	5.003	2,97	67	1,97	668	89	1 : 7,51
Gesamt	168.463	100	3.402	100	22.500	4.540	-

Tabelle 18: Regionale Verteilung von GmbH und Wirtschaftsprüfern

1) Quelle: Auskunft des Statistischen Bundesamtes

2) Quelle: Auskunft der Wirtschaftsprüferkammer

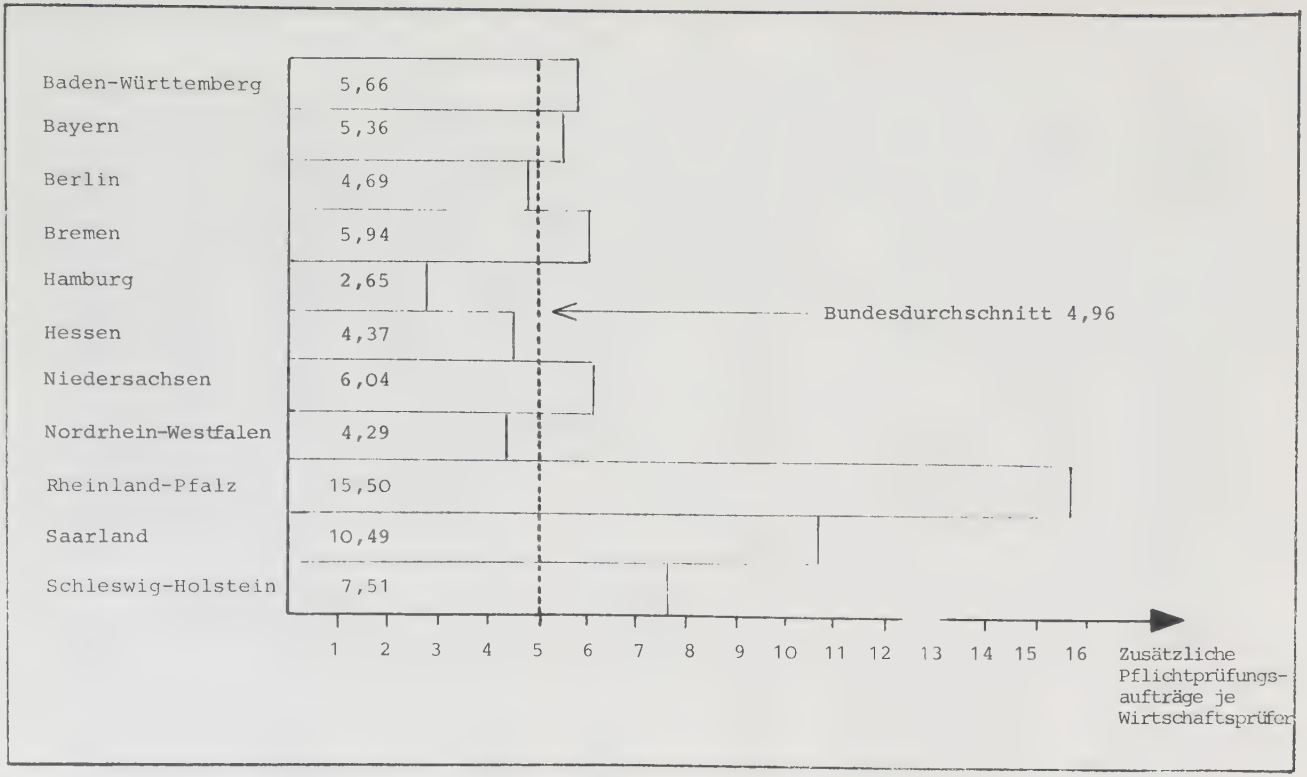

Abbildung 8: Belastung von Wirtschaftsprüfern mit Pflichtprüfungen 1986 nach Bundesländern und im Bundesdurchschnitt

prüfer mit der Prüfung. In diesen Fällen besteht für die Angehörigen steuerberatender Berufe nicht die Gefahr, Mandate an Wirtschaftsprüfer zu verlieren.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß trotz der voraussichtlichen zahlenmäßigen Entwicklung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer die Gefahr zumindest sektoraler Kapazitätsengpässe besteht, wenn der Pflichtprüferkreis auf Wirtschaftsprüfer beschränkt bleibt. Ferner ist nicht auszuschließen, daß prüfungspflichtig werdende Unternehmen zum großen Teil auch die Steuerberatungsaufträge ihrem Prüfer erteilen werden.

III. Die Vorbildungs- und fachlichen Ausbildungsanforderungen an die Berufsbewerber

a) Die Bedeutung von Zulassungsvoraussetzungen zur Berufsausübung

Als oberster Grundsatz der neu einzuführenden Pflichtprüfung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und GmbH & Co. KG ist die "echte Sicherung für die Richtigkeit des Jahresabschlusses"[1] anzusehen. Das Erreichen dieses Ziels im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften und die Prüfungspflicht setzen folglich geeignete und qualifizierte Prüfer voraus. Da sich der Gesetzgeber nicht in jedem Fall darauf verlassen kann, daß die prüfungspflichtigen Unternehmen die Auswahl der Prüfer mit der notwendigen Sorgfalt vornehmen, muß er Vorschriften erlassen, die die gebotene Qualifikation der Prüfer sichern sollen.[2] Personen die die geforderten Qualitätsmerkmale nicht efüllen, werden somit von Pflichtprüfungen ausgeschlossen.

---

1) Krieger, Die Regierungsentwürfe der GmbH-Reform, BB 1972, S. 721

2) Vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen. Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, a.a.O., S. 111

Die Vorschriften zur Sicherung der Qualifikation beziehen sich auf die allgemeine Eignung der Person zur Ausübung des Prüferberufes (persönliche Voraussetzungen), die Vorbildung und die fachliche Ausbildung, die Ablegung eines Zulassungsexamens und die Organisation des Berufsstandes.

Da die Steuerberatung ein Teil der allgemeinen Rechtsberatung ist,[1] das Steuerrecht außerdem "in der Gesamtordnung unseres Zusammenlebens einen sehr wichtigen Platz"[2] einnimmt, ist es sowohl zum Schutz des einzelnen Steuerpflichtigen als auch im Interesse des Fiskus erforderlich, für die Personen, die steuerlich beratend tätig werden, Qualitätsmerkmale festzulegen. Die fachlichen Qualitätsmerkmale können sich nicht auf das Vorhandensein nur juristischer Kenntnisse beschränken.[3] Die nach dem Steuerberatungsgesetz zu erfüllenden Aufgaben können nur dann in befriedigender Weise wahrgenommen werden, wenn der Wissensstand des Beraters so komplex ist, daß er auch die Zusammenhänge zwischen den steuerlichen Bemessungsgrundlagen und den dahinterstehenden wirtschaftlichen Gegebenheiten zu durchdringen vermag.

Wurde bisher festgestellt, daß sich die Tätigkeitsbereiche der Angehörigen steuerberatender Berufe und der Wirtschaftsprüfer in großen Bereichen überschneiden, so soll im folgenden untersucht werden, inwieweit die Zulassungsvoraussetzungen zu den Berufen übereinstimmen.

---

1) Vgl. Begründung zu § 1 Abs. 1 des Entwurfs eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz), BT-Drucksache III/128, S. 24

2) Rose, G., Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerberatungswissenschaft, Steuerberater-Kongreß-Report 1977, München 1977, S. 206

3) So auch Rose, G., a.a.O., S. 210

b) Die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung

1. Der Regelfall der akademischen Vorbildung

Als generelle Vorbildungsvoraussetzung zur Zulassung zum Wirtschaftsprüfer-Examen schreibt § 8 Abs. 1 WPO 1975 vor, daß der Bewerber den Abschluß eines

- betriebswirtschaftlichen,
- volkswirtschaftlichen,
- juristischen,
- technischen oder
- landwirtschaftlichen oder
- eines anderen Hochschulstudiums mit wirtschaftswissenschaftlicher Ausrichtung

nachweist.

Das Studium muß an einer deutschen Hochschule abgeschlossen worden sein. Ein Abschluß einer ausländischen Hochschule ist zwar auch möglich, jedoch muß die Gleichwertigkeit mit einem deutschen Hochschulzeugnis gegeben sein.[1] Die Überprüfung der Gleichwertigkeit obliegt in Zweifelsfällen dem nach § 5 WPO 1975 zuständigen Ausschuß, der über die Zulassung zur Prüfung entscheidet. Hierzu kann im Einzelfall die Kultusministerkonferenz gehört werden.[2]

Aus der Gleichsetzung unterschiedlicher Studiengänge mit dem Studium der Betriebswirtschaftslehre wurde gefolgert, daß der Gesetzgeber über den Inhalt des Studiums keine eindeutigen Vorstellungen besaß.[3] Dem Studium kommt

---

1) Vgl. § 8 Abs. 3 WPO 1975

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 10

3) Vgl. z.B. v. Wysocki, K., Die Bedeutung des betriebswirtschaftlichen Hochschulstudiums im Rahmen der Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer, in: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft. Festschrift für Ernst Knorr, hrsg. von E. Pougin und K. v. Wysocki, Düsseldorf 1968, S. 391. Kritisch auch Kicherer, H.-P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970, S. 134

als Hauptaufgabe nicht zu, eine Ausbildung zur Berufsfertigkeit zu gewährleisten,[1] seine Bedeutung liegt vielmehr darin, die Fähigkeit zu erzeugen, sich mit vorgefundenen Sachverhalten kritisch auseinanderzusetzen. Dies ist eine Eigenschaft, die von Prüfern verlangt werden muß. Die unter Umständen nur relativ geringen betriebswirtschaftlichen Fachkenntnisse, die einzelne der zugelassenen Studiengänge vermitteln, lassen sich zwischen der Aufnahme der praktischen Tätigkeit und der Ablegung der Prüfung an die notwendigen Erfordernisse anpa n. Auch der Inhaber eines betriebswirtschaftlichen Diploms ist gezwungen, seine oftmals nur geringen juristischen Kenntnisse zu verbessern, damit er die Zulassungsprüfung bestehen und den Beruf ausüben kann.

2. Die mögliche nichtakademische Vorbildung

Trotz des gewünschten hohen Vorbildungsniveaus hat sich der Gesetzgeber nicht entschließen können, für den Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers ein reines Akademikerprinzip zu realisieren, da eine solche Maßnahme den Zugang zum Beruf bestimmten Bildungsgängen vorbehalten hätte.[2]

Nach § 8 Abs. 2 WPO 1975 kann auf den Nachweis eines abgeschlossenen Hochschulstudiums verzichtet werden, wenn der Bewerber

1. nachweist, daß er sich während einer mindestens zehnjährigen Tätigkeit im Prüfungswesen bewährt hat. Aufgrund einer Sonderregelung[3] können

---

1) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 393

2) Vgl. Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses (16. Ausschuß) über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) - Drucksachen 201, 2565 - und den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der vereidigten Buchprüfer (Buchprüferordnung) - Drucksachen 202, 2565 -, Nachtrag zu BT-Drucksache III/2565, S. 6

3) Vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 1 2. Halbsatz WPO 1975

Bewerber, die ein wirtschaftswissenschaftliches oder ein anderes Fachhochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Ausrichtung abgeschlossen haben, für das die Fachhochschulreife Voraussetzung ist, die jeweilige Mindeststudienzeit (i. d. R. sechs Semester) auf die berufliche Tätigkeit anrechnen;[1)]

2. seit mindestens fünf Jahren den Beruf als vereidigter Buchprüfer oder Steuerberater ausübt und während dieser Zeit in fremden Unternehmen betriebswirtschaftliche Prüfungen vorgenommen hat.[2)]

Es zeigt sich also, daß zwar grundsätzlich eine akademische Vorbildung der Bewerber verlangt wird. Diese Voraussetzung kann aber durch einen anderen Bildungsgang ersetzt werden, wenn die Eignung zum Beruf des Wirtschaftsprüfers durch eine Tätigkeit in diesem Wirtschaftszweig nachgewiesen wird. Die Zulassungsbedingungen zum Examen stellen im Hinblick auf die Zeit, die zwischen der Aufnahme der beruflichen Tätigkeit und der Erbringung der Prüfungsleistungen vergeht, Praktiker und Akademiker nahezu gleich, da die Studienzeit der Akademiker von inzwischen 4 - 5 Jahren gegen den entsprechenden Anteil der Berufstätigkeit der Praktiker aufzurechnen ist und sich an das Studium auch für die Akademiker eine fünfjährige Berufstätigkeit anschließt, bevor diese zum Examen zugelassen werden.[3)]

Unter Berufung auf ein Urteil des BFH zu den Vorbildungsvoraussetzungen für Steuerberater[4)] weist das

---

1) Die Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung verweist auf die analoge Regelung im Steuerberatungsgesetz. Durch diese Vorschrift soll den Bildungsmöglichkeiten im Bereich des Fachhochschulwesens Rechnung getragen werden. Vgl. BT-Drucksache 7/2417, S. 17

2) Vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 2 WPO 1975

3) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 392

4) BFH vom 11.8.1965, - VII 107/65 U -, BStBl. III S. 542

WP-Handbuch 1977[1] darauf hin, daß sich Bewerber ohne Hochschulstudium durch erheblich über dem Durchschnitt liegende fachliche Leistungen, gewissenhafte Erfüllung ihrer Aufgaben sowie rechtlich und charakterlich einwandfreies Verhalten auszeichnen müssen.

3. Die praktische Ausbildung

Während Nichtakademiker von vornherein mindestens zehn Jahre auf dem Gebiet des Wirtschaftsprüfungswesens tätig sein müssen, wird von den akademisch vorgebildeten Bewerbern verlangt, daß sie, bevor sie zur Prüfung zugelassen werden können, eine für die Ausübung des Berufes ausreichende praktische Ausbildung erhalten haben. Insbesondere haben sie eine mindestens fünfjährige praktische Tätigkeit im Wirtschaftsleben nachzuweisen, von der mindestens vier Jahre auf Prüfungstätigkeiten entfallen müssen.[2]

Die Wirtschaftsprüferordnung 1961 verlangte noch eine sechsjährige praktische Tätigkeit. Die Verkürzung um ein Jahr wird damit begründet, daß eine fünfjährige Tätigkeit ausreichend erscheine, weil der Bewerber im Examen ohnehin seine praktische Befähigung zur Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes nachweisen müsse.[3]

Der Begriff der Prüfungstätigkeit wird in § 9 WPO 1975 genau umrissen. So ist dieses Erfordernis erfüllt, wenn nachweislich in fremden Unternehmen, d.h. solchen, denen der Bewerber weder als Leiter noch als Angestellter angehört hat, durch den Bewerber materielle Buch- und Bilanzprüfungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen durch-

---

1) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 10

2) Vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 2 WPO 1975

3) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung, BT-Drucksache 7/2417, S. 17

geführt worden sind.[1] Nach § 2 Abs. 2 Nr. 6 der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer[2] sind dem Antrag auf Zulassung zur Prüfung wenigstens zwei Prüfungsberichte oder Gutachten mit der Erklärung des Bewerbers beizufügen, daß er diese selbständig oder im wesentlichen selbständig angefertigt hat.

Als weitere Bedingung verlangt die Wirtschaftsprüferordnung, daß von der geforderten vierjährigen Prüfungstätigkeit mindestens zwei Jahre bei einem Wirtschaftsprüfer abzuleisten sind. Während dieser Zeit soll der Bewerber an gesetzlich vorgeschriebenen Abschlußprüfungen teilgenommen haben und bei der Abfassung der Prüfungsberichte mitgewirkt haben.[3]

Von Bedeutung für die Eignung Angehöriger steuerberatender Berufe zur Durchführung von Jahresabschlußprüfungen sind die Anrechnungsvorschriften des § 9 Abs. 3 WPO 1975. Danach kann bis zu einer Höchstdauer von zwei Jahren eine Tätigkeit als Steuerberater oder als Revisor in größeren Unternehmen auf die Prüfungstätigkeit angerechnet werden.

Die Forderung nach der Ableistung einer vierjährigen Prüfungstätigkeit wird damit begründet, daß der Erwerb von Prüfungspraxis unentbehrlich für die Ausübung des Berufs sei.[4] Die ausdrücklich erwähnte Möglichkeit, zwei

---

1) Vgl. § 9 Abs. 1 WPO 1975

2) Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer vom 31. Juli 1962 (BGBl. I S. 529), zuletzt geändert durch die Verordnung vom 5. Dezember 1975, BGBl. I S. 3007

3) Vgl. § 9 Abs. 4 WPO 1975

4) Vgl. Begründung zu § 9 des Entwurfs eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), BT-Drucksache III/201, S. 37

Jahre der Tätigkeit als Steuerberater auf die gesamte vierjährige Prüfungstätigkeit anzurechnen, macht deutlich, daß sich die notwendigen Fertigkeiten auch durch Angehörige der steuerberatenden Berufe während ihrer Berufstätigkeit aneignen lassen. Es muß jedoch als erstaunlich angesehen werden, daß Tätigkeit als Steuerberater, für die die Vorschriften einer Berufsordnung gelten, die Tätigkeit als Revisor in einem größeren Unternehmen gleichgesetzt wird, ohne konkrete Anforderungskriterien aufzustellen.

Wenn der Gesetzgeber verlangt, daß zwei Jahre der Prüfungstätigkeit bei einem Wirtschaftsprüfer abgeleistet werden sollen, so soll dadurch gewährleistet sein, "daß Bewerber namentlich mit den Besonderheiten der gesetzlichen Prüfungen und den dabei zu beachtenden Vorschriften vertraut werden. Das Erfordernis der Teilnahme an gesetzlichen Prüfungen ist jedoch nur als 'Sollbestimmung' in den Entwurf aufgenommen worden, weil nicht immer für die Bewerber die Möglichkeit der Ausbildung bei Wirtschaftsprüfern ... besteht, die gesetzliche Abschlußprüfungen vornehmen. Die Einschränkung ist aber unbedenklich, weil von Wirtschaftsprüfern in der Regel auch andere Abschlußprüfungen nach den Grundsätzen der Pflichtprüfung durchgeführt werden."[1)]

---

1) Begründung zu § 9 des Entwurfs ..., a.a.O., S. 37

c) Die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes

1. Vorbemerkung zur Zusammensetzung der steuerberatenden Berufe und ihrer Entwicklung

Durch das Zweite Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetz vom 11.8.1972[1] sind die Berufsgruppen der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten zu einem einheitlichen Berufsstand zusammengeführt worden. Nach einer Übergangszeit von acht Jahren werden alle Berater, die unter die Vorschriften des Steuerberatungsgesetzes fallen, nur noch als Steuerberater bestellt, wenn sie die gesetzlichen Qualitätserfordernisse erfüllen.[2]

Obwohl der Beruf des Steuerbevollmächtigten zum Aussterben verurteilt ist, so muß aber dennoch aus folgenden Gründen auf die Anforderungsmerkmale dieses Berufsstandes eingegangen werden. Erstens besteht die Möglichkeit, durch den erfolgreichen Besuch eines Übergangsseminars[3] die Bestellung zum Steuerberater zu erlangen. Zweitens ist zu berücksichtigen, daß nicht sicher ist, ob alle Steuerbevollmächtigten von dieser Möglichkeit Gebrauch machen werden, so daß unter Umständen noch auf Jahre hinaus Steuerberatung von zwei Berufsgruppen betrieben wird. Dieser Umstand darf bei den Überlegungen, ob Angehörige steuerberatender Berufe in den Kreis der Abschlußprüfer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG einbezogen werden können, nicht übersehen werden.

---

1) BGBl. I S. 1401

2) Vgl. § 156 Abs. 5 StBerG 1975

3) Vgl. § 157 Abs. 1 Nr. 2 StBerG 1975 i.V.m. Verordnung zur Durchführung des § 157 des Steuerberatungsgesetzes (DV § 157 StBerG) vom 9. März 1973, BGBl. I S. 199. Geändert durch die Verordnung vom 24. Juni 1977, BGBl. I S. 1027

Jahr	Zusammensetzung des steuerberatenden Berufsstandes zum 1.1.19.. und ihre Veränderung				Erfolgreich abgeschlossene Berufsexamina	
	Steuerberater	Steuerbevollmächtigte	Steuerberater	Steuerbevollmächtigte	Steuerberater[2]	Steuerbevollmächtigte
1971	5.021	21.146	+ 257	+ 502	379	1.200
1972	5.278	21.648	+ 336	+ 955	446	1.400
1973	5.614	22.603	+ 1.444	- 355	474	1.408
1974	7.058	22.248	+ 6.727	- 5.530	548	1.404
1975	13.785	16.718	+ 2.143	- 900	517	1.543
1976	15.919	15.818	+ 761	+ 491	475	1.598
1977	16.680	16.309	+ 1.288	- 191	512	1.737
1978	17.968	16.118	.	.	.	.

Tabelle 19: Die Entwicklung in der Zusammensetzung des steuerberatenden Berufsstandes 1971 - 1978 und erfolgreich abgeschlossene Berufsexamina 1971 - 1978[1]

1) Quelle: Angaben der Bundessteuerberaterkammer

2) Ohne erfolgreich abgeschlossene Übergangsseminare nach § 157 StBerG 1975

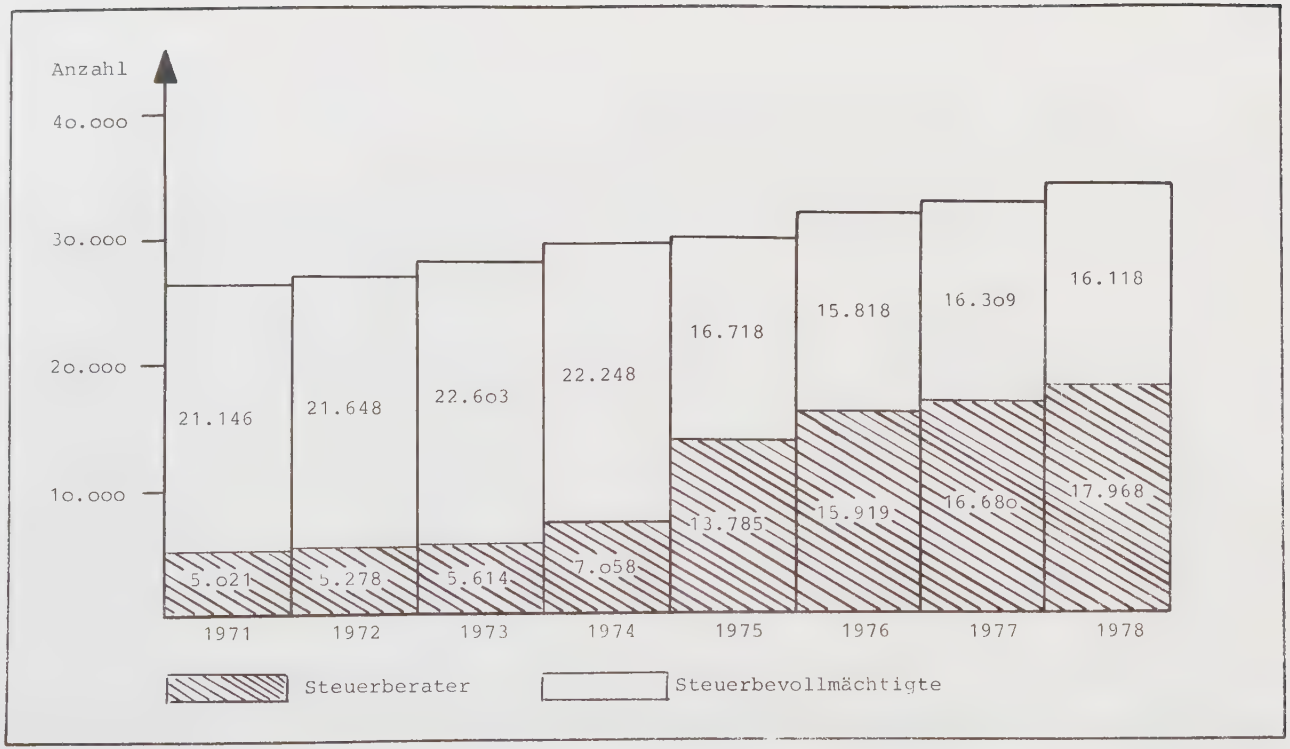

Abbildung 9: Die Entwicklung des zahlenmäßigen Verhältnisses von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten vom 1. 1. 1971 bis zum 1. 1. 1978

Zum 1.1.1971 besaßen 19,19 % aller Angehörigen der steuerberatenden Berufe die Berufsqualifikation des Steuerberaters. Bis zum 1.1.1978 stieg dieser Anteil insbesondere infolge erfolgreich besuchter Übergangsseminare durch Steuerbevollmächtigte auf 52,71 %.

2. Der Regelfall der akademischen Vorbildung

Die Zulassung zur Steuerberaterprüfung setzt eine bestimmte Vorbildung voraus, die in nicht unmaßgeblichem Umfang das Berufsbild beeinflußt.[1] Als geeignete Vorbildung wird ein abgeschlossenes Hochschulstudium angesehen, dessen Lehrinhalte dem späteren beruflichen Aufgabengebiet des Steuerberaters entspricht.[2] Nach § 36 Abs. 1 Nr. 1 StBerG 1975 fallen hierunter ein

- rechtswissenschaftliches Studium,
- wirtschaftswissenschaftliches Studium oder
- ein anderes wissenschaftliches Studium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung.

Diese Vorbildungsanforderungen entsprechen im wesentlichen denen der Wirtschaftsprüferordnung, wenn man einmal davon absieht, daß das rechtswissenschaftliche Studium an erster Stelle genannt wird. Die Bedeutung des wirtschaftswissenschaftlichen Studiums kommt aber darin zum Ausdruck, daß bei anderen Studiengängen eine wirtschaftswissenschaftliche Ausrichtung verlangt wird, über deren Eignung der Zulassungsausschuß in Zweifelsfällen zu beschließen hat.[3]

1) Vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (6. Ausschuß), BT-Drucksache VI/3456, S. 5

2) Vgl. Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Rohweder, T., Steuerberatungsgesetz. Handkommentar, Bonn 1975, Erl. zu § 36 Abs. 1, Anm. 5

3) Vgl. § 1 Verordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes (DVStBerG) vom 1. August 1962, BGBl. I S. 537. Geändert durch die Verordnung vom 26. August 1969, BGBl. I S. 1411, und durch die Verordnung vom 5. Dezember 1973, BGBl. I S. 1816

Wie die Wirtschaftsprüferordnung enthält das Steuerberatungsgesetz eine flexible Regelung, die es ermöglicht, z.B. auch Wirtschaftsingenieure und Diplom-Land- bzw. Forstwirte zur Steuerberaterprüfung zuzulassen, wenn sie auch die anderen Erfordernisse erfüllen. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs verstößt die aber dennoch vorhandene Ausrichtungsbeschränkung der Studiengänge nicht gegen das Grundgesetz.[1)]

3. Die nichtakademische Vorbildung

aa) Der direkte Weg zum Steuerberater

Für nichtakademische Berufsbewerber sieht das Steuerberatungsgesetz einen zweiten Zugangsweg zum Beruf des Steuerberaters vor. Nach § 36 Abs. 2 StBerG 1975 sind im Gegensatz zu den Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung folgende Vorbildungsnachweise erforderlich:

1. Erfolgreicher Abschluß einer Realschule oder eine entsprechende Schulbildung,[2)]
2. Ordnungsmäßig abgeschlossene Lehre im steuerberatenden, wirtschaftsberatenden oder kaufmännischen Beruf oder eine als gleichwertig anerkannte Vorbildung,
3. Zehnjährige hauptberufliche Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerwesens.

Als Begründung für den Nachweis der Bildungsabschlüsse wird angeführt, daß nur eine gediegene Ausbildung vor Beginn des Berufspraktikums eine Gewähr dafür biete, daß die nichtakademischen Berufsberwerber zu den aka-

1) Vgl. BFH vom 3.3.1965, - VII 278/63 S -, BStBl. II S. 391

2) Nach den Entscheidungen des BFH vom 9.5.1967, - VII 174/65 -, BStBl. III S. 438, und vom 25.5.1971, - VIII R 55/69 -, BStBl. II S. 501, setzt die Gleichwertigkeit voraus, daß eine bestimmte Allgemeinbildung vermittelt wird. Die Vermittlung fachlicher Kenntnisse allein ist nicht ausreichend.

demischen Berufsbewerbern aufschließen können.[1)]

Wie die Wirtschaftsprüferordnung enthält auch das Steuerberatungsgesetz Ausnahmevorschriften für Absolventen von Fachhochschulen, die ein wirtschaftswissenschaftliches oder ein anderes Fachhochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung abgeschlossen haben. In diesen Fällen wird auf den Lehrabschluß verzichtet.[2)] Darüberhinaus ist die Mindeststudienzeit (i.d.R. sechs Semester) auf das Berufspraktikum anzurechnen.

Eine weitere Ausnahmevorschrift, für die in der Wirtschaftsprüferordnung kein Raum ist, besteht für ehemalige Beamte und Angestellte des gehobenen Dienstes der Finanzverwaltung, wenn sie mindestens sieben Jahre auf dem Gebiet des Steuerwesens als Sachbearbeiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung tätig gewesen sind.[3)] Dieser Personenkreis wird zeitlich gesehen mit Fachhochschulabsolventen gleichgestellt.

bb) Der Weg über den Steuerbevollmächtigten

Auch für die noch mögliche Zulassung zur Steuerbevollmächtigtenprüfung wird im Steuerberatungsgesetz eine bestimmte Vorbildung gefordert. § 156 Abs. 2 StBerG 1975 verlangt folgende Nachweise:

1. Zeugnis der mittleren Reife oder den Abschluß einer zweijährigen Handelsschule oder gleichwertigen Anstalt. Daneben besteht die Möglichkeit, "sich auf andere Weise" entsprechende Kenntnisse anzueignen.

---

1) Vgl. Weiß, E., a.a.O ., S. 381

2) Vgl. § 36 Abs. 1 Satz 2 StBerG 1975

3) Vgl. § 36 Abs. 2 StBerG 1975

2. Lehrabschluß im steuerberatenden, wirtschaftsberatenden oder einem kaufmännischen Beruf oder den viersemestrigen Besuch einer als geeignet anerkannten Verwaltungsakademie oder gleichwertigen Lehranstalt.
3. Eine anschließende hauptberufliche Tätigkeit von vier Jahren auf dem Gebiet des Steuerwesens.

Es zeigt sich, daß die Vorbildungsvoraussetzungen zur Zulassung zur Steuerbevollmächtigtenprüfung weniger streng sind als die zur Steuerberaterprüfung, obwohl auch hier Vorkehrungen getroffen worden sind, die ein bestimmtes Allgemeinwissen sichern sollen.

Der Weg, Steuerberater über den Steuerbevollmächtigten zu werden, steht auch akademisch vorgebildeten Bewerbern offen.[1] In diesem Fall entfällt das Erfordernis einer abgeschlossenen Lehre. Die hauptberuflich abzuleistende praktische Tätigkeit wird hiervon jedoch nicht berührt.

4. Die praktische Ausbildung

Als fachliche Vorbildung, die zur Zulassung zum Steuerberaterexamen nachgewiesen werden muß, wird eine nach der allgemeinen Vorbildung zeitlich gestaffelte praktische Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerwesens verlangt.

---

1) § 118 a Abs. 5 StBerG 1972 versperrte akademisch vorgebildeten Bewerbern diese Möglichkeit nach einer Übergangsfrist. Durch das Dritte Steuerberatungsänderungsgesetz vom 24.6.1975, BGBl. I S. 1509 wurde diese Vorschrift jedoch gestrichen, so daß auch Hochschulabsolventen berechtigt sind, die Zulassung zur Steuerbevollmächtigtenprüfung zu beantragen.

Hochschulabsolventen müssen nach Abschluß des Studiums drei Jahre hauptberuflich auf dem Gebiet des Steuerwesens praktisch tätig gewesen sein. Obwohl sie während dieser Zeit in nennenswertem Umfang Hilfe in Steuersachen geleistet haben müssen,[1] gilt als praktische Tätigkeit auch die eines wissenschaftlichen Assistenten, wenn das Schwergewicht seiner Arbeit auf dem Gebiet des Steuerwesens gelegen hat.[2] Dies ist damit zu erklären, daß der Begriff des Steuerwesens neben dem Steuerrecht auch die Betriebswirtschaftslehre, die Buchführung und die Bilanzierung umfaßt. Dies kommt auch in den Prüfungsgebieten der Steuerberaterprüfung zum Ausdruck.[3]

Das gleiche gilt, wenn der Bewerber bei nicht nur zur Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen, Gesellschaften oder Einrichtungen beschäftigt war, z.B. in Betrieben. Es genügt, daß er in der Hauptsache mit allen wesentlichen Steuerangelegenheiten befaßt war.[4]

Von Bewerbern ohne Hochschulabschluß wird der Nachweis einer hauptberuflichen zehnjährigen Tätigkeit verlangt. Anders als für den Hochschulabsolventen schreibt das Steuerberatungsgesetz in diesem Fall jedoch generell vor, daß davon mindestens fünf Jahre bei in § 58 StBerG 1975 genannten Personen, Gesellschaften oder Einrichtungen, die zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, abgeleistet werden müssen. Für Bewerber mit einem abgeschlossenen Fachhochschulstudium reduziert sich diese Zeit auf mindestens drei Jahre.[5] Bewerber, die aus dem gehobenen

---

1) Vgl. BFH vom 3.3.1970, - VII R 79/68 -, BStBl.II S. 504

2) Vgl. Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu § 36 StBerG, Anm. 2 b

3) Vgl. Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Rohweder, T., a.a.O., Erl. zu § 36; § 11 DVStBerG

4) Vgl. BFH vom 27.10.1964, - VII 35/64 -, HFR 1965, Nr. 240, S. 289; BFH vom 27.7.1966, - VII 48/64 -, BStBl. 1966 III S. 569

5) Vgl. § 36 Abs. 1 Nr. 2 StBerG 1975

Dienst der Finanzverwaltung kommen, brauchen außer den oben genannten Voraussetzungen keine weitere Berufstätigkeit nachzuweisen.

Steuerbevollmächtigte, die den Übergang zum Steuerberater anstreben, haben in zweifacher Weise eine praktische Berufsausübung nachzuweisen. Nach Abschluß ihrer Lehrzeit - bzw. bei akademischen Bewerbern nach ihrem Studium - müssen sie vier Jahre hauptberuflich auf dem Gebiet des Steuerwesens tätig sein, um zur Steuerbevollmächtigtenprüfung zugelassen werden zu können. Die Bestellung eines Steuerbevollmächtigten zum Steuerberater wiederum setzt voraus, daß der Steuerbevollmächtigte seinen Beruf hauptberuflich sechs Jahre lang ausgeübt hat.[1] Hat der Steuerbevollmächtigte ein abgeschlossenes Hochschulstudium, so verkürzt sich dieser Zeitraum auf drei Jahre.[2]

d) Die Vorschriften des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie (Buchprüfer-Richtlinie)[3]

1. Die Zielvorstellung der Richtlinie

Zwischen dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie und der behandelten Bilanzrichtlinie besteht ein enger Zusammenhang, da die Pflichtprüfung innerhalb der Europäischen Gemeinschaften nur dann einen gleichwertigen Schutz der externen Jahresabschlußadressaten gewähren kann, wenn die Prüfer in den verschiedenen Mitgliedstaaten der Eu-

---

1) Vgl. § 157 Abs. 1 Nr. 1 StBerG 1975

2) Vgl. § 157 Abs. 1 Satz 2 StBerG 1975

3) Vorschlag einer achten Richtlinie nach Art. 54 Abs. 3 Buchstabe g) des EWG-Vertrags über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften beauftragen Personen. Von der Kommission dem Rat vorgelegt am 24. April 1978, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Nr. C 112 vom 13.5. 1978, S. 6 ff. Mit Begründung auch veröffentlicht als Unterrichtung durch die Bundesregierung, BT-Drucksache 8/2013

ropäischen Gemeinschaften die gleiche Qualifikation aufweisen.

Die Voraussetzungen zur Erlangung der beruflichen Qualifikation eines zur Durchführung gesetzlicher Prüfungen berechtigten Abschlußprüfers ist in den einzelnen Staaten recht unterschiedlich geregelt.[1] Deshalb ist es notwendig, das Anforderungsprofil der Prüfer zu harmonisieren. Die Begründung zum Entwurf der Buchprüfer-Richtlinie weist aber ausdrücklich darauf hin, daß es nicht um die Angleichung der Befähigungserfordernisse - Angehörigen eines bestimmten Berufs oder die Regelung der Zugangsbedingungen zu einem bestimmten Beruf gehe, sondern daß der Vorschlag nur eine bestimmte Aufgabe betreffe, nämlich die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses.[2]

In einzelnen Mitgliedstaaten können bisher schon Angehörige verschiedener Berufe mit der Durchführung von Pflichtprüfungen betraut werden.[3] Daran soll sich nichts ändern. "Entscheidend ist allein, daß, was immer auch ihr Beruf sei, nur solche Personen mit der Pflichtprüfung betraut werden, die alle Voraussetzungen der Richtlinie erfüllen ..."[4]

Das Hauptanliegen der geplanten Richtlinie besteht darin, ein möglichst hohes Niveau theoretischer Kenntnisse und praktischer Fähigkeiten der Prüfer zu sichern.[5] Da der Richtlinienvorschlag ausdrücklich keinen einheitlichen Berufsstand fordert und in Artikel 7 Abs. 2 den

---

1) Vgl. die Übersicht bei Flämig, Ch., a.a.O., S. 170 f., den Überblick bei Goerdeler, R., Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und die gesetzliche Abschlußprüfung in den Ländern der EWG, WPg 1975, S. 402 ff. Zur unterschiedlichen fachlichen Vorbildung vgl. auch v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen. Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, a.a.O., S. 122 ff.

2) Vgl. Begründung zum Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie, BT-Drucksache 8/2013, S. 5

3) Vgl. den Überblick bei Goerdeler, a.a.O., S. 402 ff.

4) Vgl. Begründung des Art. 1 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 6

5) Vgl. Begründung zum Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 5

Mitgliedstaaten einräumt, Übergangsvorschriften für solche Personen zu erlassen, die zur Zeit nur berechtigt sind, freiwillige Prüfungen durchzuführen, von der Einführung der Pflichtprüfung daher besonders betroffen wären, sind die Vorbildungs- und fachlichen Ausbildungsvoraussetzungen für die Angehörigen steuerberatender Berufe mit denen zu vergleichen, die der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie für die Abschlußprüfer von Kapitalgesellschaften enthält.

2. Die Vorbildungsvoraussetzungen nach dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie

In Artikel 4 Abs. 1 des Richtlinienvorschlags heißt es, daß eine natürliche Person als Pflichtprüfer von Jahresabschlüssen, die nach den Vorschriften der Bilanzrichtlinie aufzustellen und zu prüfen sind, nur zugelassen werden darf, "wenn sie nach Erlangung der Hochschulreife eine akademische Ausbildung erhalten und sich mit Erfolg einer staatlichen oder staatlich anerkannten beruflichen Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Hochschul- oder gleichwertigen Ausbildungsabschlusses unterzogen hat." Die Zulassung zur Qualifikationsprüfung erfordert im Regelfall also ein abgeschlossenes Hochschulstudium.

Daneben wird aber auch nichtakademischen Bewerbern der berufliche Aufstieg zum zugelassenen Abschlußprüfer ermöglicht. Nach Artikel 6 Abs. 1 des Richtlinienvorschlags können diese Personen zur beruflichen Eignungsprüfung zugelassen werden, wenn sie nachweisen können, daß

1. es ihnen eine fünfzehnjährige Tätigkeit ermöglichte, ausreichende Erfahrungen auf den Gebieten des Finanzwesens, des Rechts und der Buchführung zu erwerben, oder

2. sie, sofern sie mindestens fünfundzwanzig Jahre alt sind, sieben Jahre lang auf diesen Gebieten tätig waren und außerdem eine dreijährige praktische Ausbildung bei einem zugelassenen Pflichtprüfer erhalten haben.[1)]

An dieser Regelung ist zweierlei bemerkenswert. Erstens erfolgt eine Abgrenzung der beruflichen Tätigkeit der Sache nach im Hinblick auf die spätere Tätigkeit als Prüfer. Zweitens wird zwischen solchen Bewerbern differenziert, die vor der Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung ein Prüfungspraktikum bei einem zugelassenen Abschlußprüfer abgeleistet haben und solchen, die dies durch eine höhere Zahl von Berufsjahren ersetzen können.

Da ein abgeschlossenes Hochschulstudium als Vorbildungsvoraussetzung die Regel bleiben soll, wird für diejenigen, die über die geringste Berufserfahrung verfügen, ein Mindestalter von fünfundzwanzig Jahren vorgeschrieben. Damit soll der Anreiz möglichst gering gehalten werden, das Studium zu umgehen.[2)]

Auf die praktische Tätigkeit von fünfzehn Jahren bzw. sieben Jahren können berufliche Ausbildungszeiten auf den Gebieten des Finanzwesens, des Rechts und der Buchführung angerechnet werden.[3)] Damit sind nach der Begründung solche Personen gemeint, die das verlangte Hochschulstudium nicht erreicht, aber eine Ausbildung auf dem Gebiete der Rechnungsprüfung im weiteren Sinne erhalten und ausreichende theoretische Kenntnisse erworben haben.[4)] Auf deutsche Verhältnisse übertragen, handelt

---

1) Vgl. Art. 5 Abs. 3 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

2) Vgl. Begründung zu Art. 6 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 9

3) Vgl. Art. 6 Abs. 2 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

4) Vgl. Begründung zu Art. 6 Abs. 2 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 10

es sich um Fachhochschulabsolventen, die einen entsprechenden Studienabschluß vorweisen können.

Damit sieht auch der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie drei Arten von Vorbildungsvoraussetzungen vor. Den Regelfall stellt das akademische Studium dar. Dieses kann ersetzt werden durch ein Fachhochschulstudium, an das sich unter Anrechnung der Studienzeit eine praktische Bewährung anschließt, deren Dauer von der Ableistung eines speziellen Berufspraktikums bei einem zugelassenen Abschlußprüfer abhängig ist. Schließlich wird auch Nur-Praktikern der Aufstieg zum Prüferberuf ermöglicht.

3. Die praktische Ausbildung

Die Zulassung zur Qualifikationsprüfung setzt im Regelfall voraus, daß der Bewerber sich einer praktischen Ausbildung von wenigstens drei Jahren bei einem zugelassenen Abschlußprüfer unterzieht. Diese Ausbildung muß sich hauptsächlich auf die Durchführung von Pflichtprüfungen erstrecken.[1] Die Begründung zu dieser Vorschrift stellt klar, daß während dieser Jahre nicht ausschließlich Pflichtprüfungen durchgeführt werden müssen, da diese Tätigkeit auch für Berufsangehörige lediglich einen Teil ihres jährlichen Arbeitsanfalls ausmache.[2]

Von dem Regelfall des Berufspraktikums gibt es für Aufstiegsbewerber eine Ausnahme. Es ist nicht erforderlich, wenn diese auf eine fünfzehnjährige Berufstätigkeit auf den Gebieten des Finanzwesens, des Rechts und der Buchführung zurückblicken können. Dieser Verzicht wird damit begründet, daß ein Berufspraktikum für diesen Per-

---

1) Vgl. Art. 5 Abs. 3 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

2) Vgl. Begründung zu Art. 5 Abs. 3 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 9

sonenkreis zu Einkommenseinbußen führen kann. "Nach 15 Jahren beruflicher Tätigkeit zählen sie nicht mehr zu den Jüngsten und werden zumeist Familie und sonstige Verpflichtungen haben."[1] Es sei deshalb nicht gerecht, sie der Einkünfte zu berauben, auf die sie angewiesen sind. Das Berufspraktikum sei auch deshalb nicht gerechtfertigt, weil die Gleichwertigkeit der Garantien für die externen Jahresabschlußadressaten in jedem Fall durch das Bestehen der beruflichen Eignungsprüfung sichergestellt sei.[2]

Die Buchprüfer-Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften das Recht ein, Vorschriften zu erlassen, nach denen die praktische Ausbildung teilweise auch nach dem Bestehen der beruflichen Eignungsprüfung erfolgen kann.[3] In der Begründung wird davon ausgegangen, daß es notwendig ist, etwa ein Jahr vor dem Ablegen der Prüfung praktisch tätig gewesen zu sein.[4] Das Problem dieser Regelung liegt aber darin, die restliche Zeit der Ausbildung zu überwachen, so daß ihr Ziel erreicht wird und sich der Bewerber die notwendigen praktischen Fähigkeiten auch aneignet.

e) Vergleich der Vorbildungs- und fachlichen Ausbildungsanforderungen im Hinblick auf die Pflichtprüferauswahl

Die Vorbildungsvoraussetzungen, an deren Erfüllung die Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung geknüpft ist, stimmen im Regelfall für die Wirtschaftsprüfer und Steuerberater überein. Verlangt wird ein rechts- oder

1)2) Begründung zu Art. 6 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 10

3) Vgl. Art. 5 Abs. 4 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

4) Vgl. Begründung zu Art. 5 Abs. 4 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

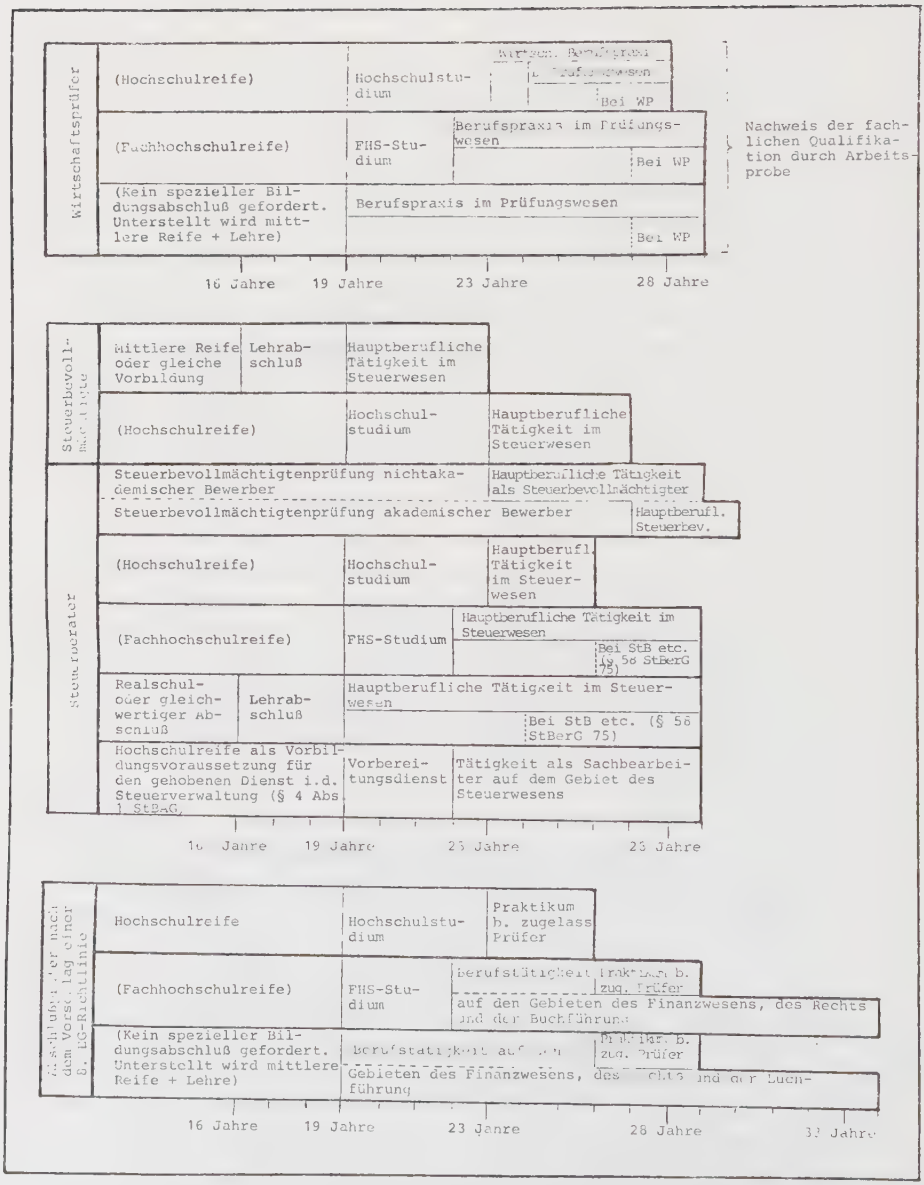

Abbildung 10: Die allgemeinen und fachlichen Vorbildungsvoraussetzungen für die Zulassung zur Qualifikationsprüfung nach der Wirtschaftsprüferordnung 1975, dem Steuerberatungsgesetz 1975 und der Entwurf einer 8. EG-Richtlinie

wirtschaftswissenschaftliches Studium, dessen Studieninhalt zumindest teilweise wirtschaftswissenschaftlich ausgerichtet ist. Damit erfüllen die derzeit geltenden gesetzlichen Vorschriften sowohl für Wirtschaftsprüfer als auch für Steuerberater die Anforderungen, die der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie an die Vorbildung der Personen stellt, die zur Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen zugelassen werden können.

An fachlichen Ausbildungsanforderungen wird von akademisch vorgebildeten Berufsbewerbern eine wirtschaftliche Berufspraxis verlangt. Hier zeigt sich, daß die Anforderungen der Wirtschaftsprüferordnung am höchsten sind. Erstens ist die Dauer der Berufstätigkeit vor Zulassung zur Prüfung mit fünf Jahren am längsten gegenüber drei Jahren nach dem Steuerberatungsgesetz und nach dem Richtlinienvorschlag. Zweitens haben Wirtschaftsprüferkandidaten durch die Vorlage von wenigstens zwei selbständig oder wesentlich selbständig angefertigten Prüfungsberichten oder Gutachten nachzuweisen, daß sie sich die erforderlichen praktischen Fähigkeiten angeeignet haben. Vier Jahre der Berufstätigkeit müssen auf Tätigkeiten im Prüfungswesen entfallen, davon zwei bei einem Berufsangehörigen oder einer entsprechenden Gesellschaft oder Einrichtung. Diese Vorschriften gehen zeitlich und anforderungsmäßig über den Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie hinaus. Hier wird nur ein dreijähriges Berufspraktikum bei einem zugelassenen Abschlußprüfer verlangt. Die Vorlage einer Arbeitsprobe ist nicht erforderlich.

Von akademisch vorgebildeten Steuerberaterkandidaten wird verlangt, daß sie drei Jahre hauptberuflich auf dem Gebiet des Steuerwesens tätig waren. Die Dauer der beruflichen Tätigkeit stimmt also mit dem Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie überein. Das Steuerberatungsgesetz

verzichtet aber darauf, für diesen Personenkreis wenigstens eine Mindestbeschäftigungszeit bei einem Berufsangehörigen vorzuschreiben, in der sich der Bewerber berufsbezogene praktische Fähigkeiten aneignen könnte. Somit ist es nicht auszuschließen, daß Bewerber ohne besondere praktische Fähigkeiten (z.B. wissenschaftliche Assistenten) nach bestandener Prüfung zu Steuerberatern bestellt werden. Diese Möglichkeit ist bei der Auswahl des Pflichtprüferkreises zu berücksichtigen, da die Vertrauenswürdigkeit eines Urteils nicht nur davon abhängt, ob derjenige, der es fällt, die Theorie beherrscht, sondern auch davon, daß er sich in der Praxis zurecht findet.

Die Einbeziehung von akademisch vorgebildeten Steuerberatern in den Kreis der Abschlußprüfer setzt also eine stärkere Betonung fachlicher Ausbildung in der Praxis voraus. Dabei wird davon ausgegangen, daß die Bewerber infolge der gesetzlichen Aufgaben des steuerberatenden Berufsstandes und der heutigen Präsentation des Berufsbildes die für die Durchführung von Abschlußprüfungen bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG notwendigen praktischen Kenntnisse auch erwerben können. Hierfür spricht auch die heute schon mögliche Anrechnung der Tätigkeit als Steuerberater bis zur Dauer von zwei Jahren auf die vierjährige Tätigkeit im Prüfungswesen. Eine Änderung des Steuerberatungsgesetzes in der Weise, daß das Berufspraktikum nur bei einem Berufsangehörigen erfolgen kann, würde dem Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie entsprechen.

Der Erfolg der praktischen Ausbildung wird außer von den Personen, die sie durchführen, auch von der Länge der Ausbildungsdauer beeinflußt. Für Wirtschaftsprüfer sind insgesamt fünf Jahre vorgesehen, für Steuerberater dagegen nur drei Jahre. Die Bedeutung des Zeitunterschieds von zwei Jahren ist aber weniger gravierend, als es zu-

nächst aussieht, da angehende Wirtschaftsprüfer nur vier Jahre auf dem Gebiet des Prüfungswesens tätig gewesen sein müssen und ein Jahr folglich eine andere Tätigkeit im Wirtschaftsleben ausüben können. Es soll aber dennoch nicht verkannt werden, daß auch berufliche Erfahrungen auf Gebieten außerhalb des Prüfungswesens wegen der möglichen Stärkung der Urteilsfähigkeit der angehenden Prüfer positiv zu beurteilen sind.

Vergleicht man das Mindestlebensalter bei der Zulassung zum Examen, das sich für einen Wirtschaftsprüfer ergibt, mit dem des Steuerberaters, so kann der Wirtschaftsprüfer frühestens mit ca. 28, der Steuerberater dagegen schon mit 26 Jahren die berufliche Eignungsprüfung ablegen.[1] Die Buchprüfer-Richtlinie geht von 26 Jahren aus.

Zwischen akademischen und nichtakademischen Berufsbewerbern für den Beruf des Wirtschaftsprüfers besteht im Mindestalter ein Unterschied von einem Jahr, bei Steuerberatern ein Unterschied von in der Regel drei Jahren. Dieser Unterschied deckt sich - Praktikum bei einem Berufsangehörigen unterstellt - mit dem Entwurf der Buchprüfer-Richtlinie.

Wegen des Vertrauens, das ein Prüferurteil genießen soll, würde es im Falle der Einbeziehung von Steuerberatern mit akademischer Vorbildung in den Pflichtprüferkreis sinnvoll sein, das Berufspraktikum von drei auf vier Jahre zu verlängern. Damit erhielte die berufliche Erfahrung bezogen auf die Gesamtdauer der Ausbildung ein etwas größeres Gewicht.

---

1) Dies sind Mindestwerte, die in der Praxis vielfach überschritten werden, da sie z.B. nur die Regelstudienzeit berücksichtigen. Doktorandenstudien wurden ebensowenig berücksichtigt wie Wehrdienstzeiten.

Ein weiteres Problem schließlich stellt die Vorschrift dar, daß Wirtschaftsprüferkandidaten ihre praktische Befähigung durch Vorlage von zwei Arbeitsproben unter Beweis stellen müssen. Die Buchprüfer-Richtlinie enthält keine vergleichbare Vorschrift. In Artikel 2 Nr. b des Richtlinienvorschlags wird ausdrücklich hervorgehoben, daß es sich um Mindestanforderungen an die zuzulassenden Buchprüfer handelt, die die einzelnen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften durch strengere Vorschriften ersetzen können, um die externen Jahresabschlußadressaten noch wirksamer zu schützen.[1)]

Von angehenden Steuerberatern wird keine Arbeitsprobe verlangt. Diese Regelung verstößt also nicht gegen die geplanten europäischen Mindestvorschriften. Dennoch muß die Frage gestellt werden, ob nicht eine entsprechende Änderung der Zulassungsvoraussetzungen notwendig wird, wenn man diesen Personenkreis als Pflichtprüfer zulassen will.

In der Begründung zu Artikel 49 des ursprünglichen Vorschlags der Bilanzrichtlinie wird hervorgehoben, daß in den Maßnahmen zur Sicherung des Aussagewertes der Jahresabschlüsse zwischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung grundsätzlich kein Unterschied gemacht werden könne.[2)] Es ist daher zu fragen, welche Berechtigung die Vorlage von Prüfungsberichten oder Gutachten durch die Wirtschaftsprüferkandidaten im Hinblick auf die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung hat.

Ansatzpunkt dieser Überlegung ist der Sinn des Prüfungsberichtes oder eines Gutachtens. In den zu erstellenden Schriftstücken sind alle Fakten, die für das getroffene Urteil von Bedeutung sind, so aufzuführen, daß sie die

---

1) Vgl. Begründung zu Art. 2 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 7

2) Vgl. BT-Drucksache VI/2875

Ableitung des Urteils von den Fakten bis zur Schlußfolgerung erkennbar werden läßt, damit der Informationsempfänger hierauf basierend eigene Entscheidungen fällen kann.[1] Kenntnisse in der Technik der Erstellung dieser Berichte müssen ebenso verlangt werden wie praktische Kenntnisse in der Prüfungsdurchführung. Es ist daher berechtigt, von den Kandidaten den Nachweis zu verlangen, daß sie in der Lage sind, aussagefähige Berichte oder Gutachten zu erstellen.

Eine andere Frage stellt sich aber hinsichtlich der Anzahl vorzuweisender Arbeitsproben. Ein Kandidat, der in der Lage war, einen den Anforderungen genügenden Bericht zu erstellen, wird auch bei dem zweiten nicht versagen. Es kommt weniger auf die Quantität als vielmehr auf die Qualität an.

Die Einbeziehung von Steuerberatern in den Kreis der Pflichtprüfer sollte daher von der Auflage abhängig gemacht werden, daß sie ihre Befähigung zur Abfassung eines Prüfungsberichtes oder eines Gutachtens durch eine Arbeitsprobe unter Beweis stellen. Die Vorlage eines Prüfungsberichtes oder eines Gutachtens müßte aber ausreichend sein. Überdies würde damit der Tatsache Rechnung getragen, daß trotz der Überschneidungen in der Berufsausübung das gesetzliche Berufsbild des Steuerberaters einen anderen Schwerpunkt aufweist als das eines Wirtschaftsprüfers.

Die Berufsgesetze und der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie bieten auch nichtakademisch vorgebildeten Personen die Möglichkeit, die jeweilige Berufsstellung bzw. die Zulassung als Prüfer zu erreichen. Die Formulierungen der Wirtschaftsprüferordnung[2] und des Richtlinienvor-

---

1) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 289

2) § 8 Abs. 2 WPO 1975: "Auf den Nachweis des abgeschlossenen Studiums kann verzichtet werden, ...".

schlags[1] stellen aber deutlicher als das Steuerberatungsgesetz[2] heraus, daß der akademisch vorgebildete Berufsbewerber die Regel sein soll.

In der Praxis hat sich gezeigt, daß der Akademikeranteil bei Wirtschaftsprüfern erheblich höher ist als bei Steuerberatern. Von den innerhalb des Zeitraums vom 1.11.1961 bis zum 31.3.1972 zugelassenen Wirtschaftsprüfern betrug der Akademikeranteil 94 %.[3] Der Akademikeranteil ist bei den Steuerberatern nach der Vereinheitlichung des Berufsstandes deshalb stark zurückgegangen, da viele in der Regel nicht akademisch vorgebildete Steuerbevollmächtigte die Bestellung zum Steuerberater angestrebt und auch erreicht haben.[4] Im Laufe der Jahre wird aber die Zahl der Steuerberater mit einem abgeschlossenen Hochschulstudium - wenn auch sehr langsam, da der Zusammenführungsprozeß noch nicht endgültig abgeschlossen ist - wieder zunehmen.

Der augenblickliche hohe Anteil nichtakademisch vorgebildeter Steuerberater kann nicht als Argument gegen eine Zulassung als Pflichtprüfer angeführt werden, da dieser Personenkreis über eine entsprechend längere Berufserfahrung verfügt, die es ermöglicht, das Defizit in theoretischen Kenntnissen gegenüber Hochschulabsolventen abzu-

---

1) Art. 4 Abs. 2 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie: "... darf eine natürliche Person nur zugelassen werden, wenn sie nach Erlangung der Hochschulreife ..." und Art. 6 Abs. 1: "... können Personen, die das nach Artikel 4 erforderliche Ausbildungsniveau noch nicht erreicht haben, dennoch ... zulassen, ...".

2) § 36 Abs. 1 StBerG 1975: "Die Zulassung zur Prüfung als Steuerberater setzt voraus, daß der Bewerber 1. ein ... Hochschulstudium ... abgeschlossen hat ... oder 2. ...".

3) Vgl. WP-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 11

4) Vgl. Amtliche Mitteilungen der Bundessteuerberaterkammer Nr. 1 vom 20. Januar 1974, S. 4

bauen.[1] Diese Überlegung liegt auch der Begründung der entsprechenden Vorschrift des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie zugrunde.[2]

Die Länge der Berufstätigkeit von nichtakademisch vorgebildeten Berufsbewerbern stimmt nach den Berufsgesetzen und dem Richtlinienvorschlag überein. Alle Zulassungsvoraussetzungen zur beruflichen Eignungsprüfung enthalten darüber hinaus prinzipiell die Verpflichtung, bei einem Berufsangehörigen praktisch tätig gewesen zu sein. Nach der Wirtschaftsprüferordnung sind zwei Jahre, nach dem Steuerberatungsgesetz fünf bzw. drei Jahre und nach dem Richtlinienvorschlag drei Jahre vorgeschrieben. Nach den Vorschlägen der Buchprüfer-Richtlinie kann auf dieses Erfordernis jedoch verzichtet werden, wenn der Bewerber eine bestimmte längere Berufserfahrung erworben hat. Das Steuerberatungsgesetz sieht diese Möglichkeit nur für ehemalige Angehörige des gehobenen Dienstes der Finanzverwaltung vor, verlangt aber keine vergleichsweise längere Berufstätigkeit.

Will man durch die Zulassungsvoraussetzungen für Jahresabschlußprüfer dokumentieren, daß mit der Zulassung eine bestimmte Qualifikation verbunden ist, müßte die Sondervorschrift für diesen Personenkreis entfallen, da er sonst keine Gelegenheit hätte, einen Prüfungsbericht oder ein Gutachten zu erstellen. Diese Regelung würde für ehemalige Angehörige des Außenprüfungsdienstes der Finanzverwaltung natürlich Härten schaffen.

Vergleicht man die Anforderungen, die nach dem Steuerberatungsgesetz an die Vorbildung und Ausbildung von Steuerbevollmächtigten gestellt werden, mit denen der Steuerberater, so zeigen sich geringe Unterschiede in der Vor-

---

1) Vgl. Flämig, Ch., a.a.O., S. 166

2) Vgl. Begründung zu Art. 6 Abs. 1 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 9

bildung gegenüber den Steuerberatern, die den Praktikerweg zur Zulassung beschritten haben. Die praktische Ausbildung unterscheidet sich jedoch nach Dauer und Ausbildungsart. So sind hier nur vier Jahre statt zehn Jahre vorgesehen, die nicht einmal bei einem Berufsangehörigen abgeleistet werden müssen.

Dies schließt die Zulassung eines unmittelbar bestellten Steuerbevollmächtigten zum Jahresabschlußprüfer aus. Anders stellt sich die Situation dar, wenn weitere Berufserfahrung durch Ausübung des Berufes gewonnen wurde. Als Lösungsmöglichkeit bietet sich daher an, den Steuerbevollmächtigten gegebenenfalls die Prüfungsberechtigung zu erteilen, wenn sie sich der unter Umständen modifizierten Übergangsprüfung zum Steuerberater unterziehen und dabei den Nachweis erbringen, daß sie zur Durchführung von Jahresabschlußprüfungen geeignet sind.

IV. Die berufliche Eignungsprüfung

a) Die Bedeutung der Eignungsprüfung

Die Durchführung einer Jahresabschlußprüfung hat nur dann einen Wert, wenn die Jahresabschlußadressaten dem Urteil des Prüfers Vertrauen entgegenbringen können. Für die Entscheidungen des Prüfers und damit der Qualität seines Urteils haben seine fachlichen Fähigkeiten erhebliche Bedeutung.[1] Deshalb ist es erforderlich, daß sich diejenigen, die ihren Entscheidungen das Urteil eines Prüfers zugrunde legen, von dessen Sachkunde überzeugen können.[2]

---

1) Vgl. Wüstemann, G., a.a.O., S. 17

2) Vgl. Leffson, U., a.a.O., S. 69

Für den Bereich freiwilliger Prüfungen bedarf es hier keiner allgemeingültigen Regelung. Derjenige, der einen Prüfer bestellt, muß selbst verantworten, daß er hinsichtlich der Qualifikation die richtige Wahl trifft. Im Falle gesetzlicher Prüfungen liegt eine wesentlich andere Situation vor. Dies sei am Beispiel der Aktiengesellschaft erläutert.

Nach § 163 Abs. 1 AktG werden die Abschlußprüfer jährlich von der Hauptversammlung gewählt, die an den Vorschlag des Aufsichtsrats hierbei nicht gebunden i .[1] Praktisch laufen diese Vorschriften aber darauf hinaus, daß die Hauptversammlung die Wahl vollzieht, Persönlichkeit und Leistungsfähigkeit des Abschlußprüfers ihr jedoch unbekannt bleiben. Dies gilt vor allem dann, wenn anonyme Prüfungsgesellschaften gewählt werden.[2]

Durch die Publizitäts- und Prüfungsvorschriften sollen aber nicht nur die außenstehenden Anteilseigner, sondern vor allem auch die Gläubiger der Gesellschaft geschützt werden. Eine Beteiligung dieser Gruppe von Jahresabschlußadressaten an der Auswahl des Pflichtprüfers kennt das Gesetz nicht. Sie müssen sich darauf verlassen, daß die wahlberechtigten Anteilseigner sachkundige Prüfer auswählen.

Da aber eine Hauptversammlung und vermutlich auch eine zahlenmäßig viel kleinere Gesellschafterversammlung[3] einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nicht in der Lage ist, sich von der Sachkunde eines Prüfers zu überzeugen,[4]

---

1) Vgl. § 124 Abs. 3 AktG

2) Vgl. Richter, M., Die Stellung des Abschlußprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozeß der Aktiengesellschaft, DBW 1978, S. 24

3) Vgl. § 77 Abs. 2 Nr. 11 GmbHG-Regierungsentwurf 1971; § 46 Nr. 6 GmbHG

4) Vgl. Leffson, U., a.a.O., S. 69

muß der Gesetzgeber Institutionen schaffen, die sich stellvertretend für denunbestimmten Adressatenkreis der Prüferurteile von der fachlichen Qualifikation des Prüferkreises überzeugen, bevor dieser gesetzliche Prüfungen durchführen darf.

Die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer wird von dem Bestehen einer fachlichen Eignungsprüfung abhängig gemacht, die in den §§ 12 und 13 WPO 1975 und der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer[1] geregelt ist. Hierbei handelt es sich um eine staatliche Prüfung, deren Zweck es ist, "festzustellen, ob der Bewerber nach fachlichem Können und als Persönlichkeit befähigt ist, die beruflichen Aufgaben eines Wirtschaftsprüfers, namentlich bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen zu erfüllen."[2] Steuerberater und Steuerbevollmächtigte haben sich ebenfalls einer staatlichen Eignungsprüfung zu unterziehen, deren Einzelheiten im Steuerberatungsgesetz,[3] der Verordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes[4] und der Verordnung zur Durchführung des § 157 des Steuerberatungsgesetzes[5] geregelt sind.

Die Qualifikation der Angehörigen des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes und die der Angehörigen steuerberatender Berufe wird in beiden Fällen durch staatliche Eignungs-

---

1) Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer vom 31. Juli 1962, BGBl. I S. 529, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 5. Dezember 1975, BGBl V S. 3007

2) § 1 PrüfO WP

3) Vgl. §§ 35 - 38 StBerG 1975

4) Vgl. §§ 1 - 26 DVStBerG vom 1. August 1962, BGBl. V S. 537, geändert durch die Verordnung vom 26. August 1969, BGBl. I S. 1411, und durch die Verordnung vom 5. Dezember 1973, BGBl. I S. 1816

5) Verordnung zur Durchführung des § 157 des Steuerberatungsgesetzes (DV § 157 StBerG) vom 9. März 1973, BGBl. I S. 199, geändert durch die Verordnung vom 24. Juni 1977, BGBl. I S. 1027

prüfungen gesichert.[1] Damit sind auch für den steuerberatenden Berufsstand die in Artikel 4 Abs. 1 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie geforderten formalen und institutionellen Voraussetzungen vorhanden, sich von der notwendigen Sachkunde zu überzeugen. Aus diesem Grunde können sich die folgenden Ausführungen im wesentlichen darauf beschränken, den Inhalt der beruflichen Eignungsprüfung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte dahin gehend zu untersuchen, inwieweit er den Anforderungen entspricht, die an Jahresabschlußprüfer zu stellen sind. Bevor dies geschieht, bleibt aber noch zu prüfen, inwieweit Prüfungsbefreiungen möglich sind und in diesen Fällen die Qualifikation hinsichtlich der Prüfertätigkeit gesichert ist.

b) Befreiungen von der beruflichen Eignungsprüfung

Die Wirtschaftsprüferordnung enthält keine Vorschriften, die eine Bestellung als Wirtschaftsprüfer zulassen, ohne daß die berufliche Eignungsprüfung abgelegt wurde. Auch der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie sieht keine generellen Befreiungsmöglichkeiten von der Prüfung vor.

Im Gegensatz hierzu enthält das Steuerberatungsgesetz eine Reihe von Befreiungsmöglichkeiten. Auf Antrag können folgende Personen ohne Prüfung als Steuerberater bestellt werden:[2)3)]

- Professoren, die an einer deutschen wissenschaftlichen Hochschule oder Fachhochschule mindestens fünf Jahre

---

1) Hierbei handelt es sich natürlich nur um die Qualität zum Zeitpunkt der Zulassung. Die im Laufe der Zeit notwendige fachliche Weiterbildung gehört zur gewissenhaften Ausübung des Berufs.

2) Vgl. § 38 StBerG 1975

3) Der Zugang zum Beruf des Steuerbevollmächtigten ist nur durch Ablegung einer Prüfung möglich. § 156 Abs. 1 StBerG 1975 enthält zwar noch die Alternative der Prüfungsbefreiung. Voraussetzungen hierfür finden sich aber nicht im Gesetz.

auf dem Gebiet des Steuerwesens gelehrt haben;
- ehemalige Finanzrichter, die mindestens zehn Jahre auf dem Gebiet des Steuerwesens tätig gewesen sind;
- ehemalige Beamte und Angestellte des höheren Dienstes der Finanzverwaltung, nach mindestens zehnjähriger Tätigkeit auf dem Gebiet des Steuerwesens als Sachgegebietsleiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung sowie ehemalige Beamte und Angestellte des gehobenen Dienstes nach mindestens fünfzehnjähriger Tätigkeit als Sachbearbeiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung;
- ehemalige Beamte und Angestellte des höheren bzw. gehobenen Dienstes der gesetzgebenden Körperschaften des Bundes und der Länder sowie der obersten Rechnungsprüfungsbehörden des Bundes und der Länder, die mindestens zehn bzw. 15 Jahre auf dem Gebiet der von den Bundes- bzw. Landesfinanzbehörden verwalteten Steuern als Sachgebietsleiter bzw. Sachbearbeiter oder mindestens in gleichwertiger Stellung tätig waren. Die Angestellten der Fraktionen des Deutschen Bundestages werden diesem Personenkreis gleichgestellt.

Die generelle Befreiung dieses sehr heterogenen Personenkreises von der beruflichen Eignungsprüfung widerspricht der Zielsetzung des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, wenn Steuerberater in den Kreis der Abschlußprüfer einbezogen werden sollen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, daß alle die Personen, die die Befreiungsmöglichkeit nutzen können, über die Kenntnisse verfügen, die zur Durchführung von Prüfungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erforderlich sind. So ist bei Hochschullehrern zu unterscheiden, ob sie das Fach Steuerrecht vertreten oder auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre forschen und lehren. Ehemalige Angehörige der Finanzverwaltung können sich betriebswirtschaftliche Kenntnisse angeeignet haben, wenn sie in der Außenprüfung tätig waren. In der Regel wird jedoch die rein juristische Ausbildung überwiegen.

Die Zulassung von Steuerberatern als Pflichtprüfer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG erfordert eine Änderung der angeführten gesetzlichen Vorschriften. Nach dem Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie müssen sich alle Berufsbewerber mit Erfolg einer staatlichen oder staatlich anerkannten Eignungsprüfung unterzogen haben.[1] Denkbar und nach dem Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie zulässig sind aber gewisse Erleichterungen in der Ablegung der Eignungsprüfung. So können Inhaber von Hochschulzeugnissen oder gleichwertigen Zeugnissen, die sich auf ein oder mehrere Fächer der beruflichen Eignungsprüfung beziehen, von der Prüfung der theoretischen Kenntnisse in den entsprechenden Sachgebieten befreit werden.[2] Da aber damit noch nicht das Problem des Nachweises der praktischen Kenntnisse gelöst ist, müßten die Voraussetzungen zur Anwendung von Prüfungserleichterungen den Notwendigkeiten der gesetzlichen Aufgabenerweiterung der Steuerberater angepaßt werden.

---

1) Vgl. Art. 4 Abs. 1 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

2) Vgl. Art. 5 Abs. 2 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

c) Die Inhalte der beruflichen Eignungsprüfung

1. Abgrenzung der relevanten Prüfungsgebiete

Aus den gesetzlichen Berufsbildern des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes einerseits und des steuerberatenden Berufsstands andererseits resultieren zwangsläufig Unterschiede in den Prüfungsgebieten der beruflichen Eignungsprüfung. Der Vergleich der Prüfungsgebiete soll vorgenommen werden, um herauszufinden, ob es trotz der bestehenden Unterschiede vertretbar ist, Angehörige steuerberatender Berufe mit Pflichtprüfungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG ohne weiteres zu betrauen, ob dies nur unter gewissen Voraussetzungen möglich oder gar ausgeschlossen ist.

Da die Fragestellung lautet, ob eine Beteiligung von Angehörigen steuerberatender Berufe an "normalen" Jahresabschlußprüfungen mit dem Ziel vereinbar ist, Garantien für die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften zu schaffen, spielen für die weitere Betrachtung alle die Prüfungsgebiete der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer keine Rolle, die aus anderen als aktienrechtlichen Vorbehaltsaufgaben abzuleiten sind.

Somit entfallen im Bereich "Wirtschaftliches Prüfungswesen" die Grundzüge der Sonderrechnungslegungsvorschriften für bestimmte Unternehmensformen, die Besonderheiten bei der Prüfung von Genossenschaften, Kreditinstituten usw. Keine Rolle spielen ebenfalls die mit diesen Gebieten im Zusammenhang stehenden rechtlichen Prüfungsgebiete.

Außer Betracht bleiben können ebenfalls die steuerrechtlichen Gebiete, soweit sie reines Abgaben- und Verfahrensrecht darstellen, d.h. soweit ihre Regelungen keinen Einfluß auf die Gestaltung der Rechnungslegung aus-

üben. Dies gilt sowohl für die Prüfungsgebiete der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer als auch für die entsprechenden Ordnungen der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten.

Die Ausklammerung der genannten Gebiete zeigt deutlich, daß die Breite der Examensanforderungen, die § 5 der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer enthält, weit über das hinausgeht, was Artikel 5 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie an theoretischen Kenntnissen verlangt.

2. Die Überschneidungen in den Prüfungsgebieten

In den Ausführungen über die Prüfungsgegenstände periodischer Pflichtprüfungen wurde abgeleitet,[1] über welches theoretische Wissen der Prüfer verfügen muß, um seine Aufgabe erfüllen zu können. Zerlegt man den Prüfungsprozeß in seine Schritte[2]

- Ist-Objektermittlungsprozeß,
- Soll-Objektermittlungsprozeß,
- Vergleichsprozeß,
- Beurteilungsprozeß und
- Mitteilungsprozeß,

so ergeben sich als seine Basis die notwendigen Kenntnisse zur Ermittlung von Soll-Objekt und Ist-Objekt. Die Prüfung des Jahresabschlusses richtet sich darauf, ob die gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften eingehalten worden sind. Dies heißt aber nichts anderes, als daß derjenige, der das vom Prüfer zu ermittelnde Ist-Objekt erzeugt, die gleichen Normen zu beachten hat, die der Prüfer der Ermittlung des Soll-Objekts zugrunde legt.

---

1) Vgl. S. 56 ff.

2) Vgl. v. Wysocki, K., Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. Aufl., a.a.O., S. 7

Übersicht über die Prüfungsgebiete nach den berufsrechtlichen Vorschriften nach dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie

	Steuerberater	Steuerbevollmächtigte	Mündliche Übergangsprüfung für Steuerbevollmächtigte	Prüfer nach dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie
[illegible]	§ 11 Abs. 1 Verordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes (DVStBerG) vom 1. Aug. 1962, BGBl. I S. 1029, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 5. Dezember 1973, BGBl. I S. 1816	§ 11 Abs. 2 Verordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes (DVStBerG) vom 1. Aug. 1962, BGBl. I S. 1029, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 5. Dezember 1973, BGBl. I S. 1816	§ 5 Abs. 4 i.V.m. § 1 Abs. 2 Verordnung zur Durchführung des § 157 des Steuerberatungsgesetzes (DV § 157 StBerG) in der Fassung der ersten Änderungsverordnung vom 24. Juni 1977, BGBl. I S. 1027	Art. 5 Abs. 1 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie und Begründung, BT-Drucksache 8/2013
[illegible]	1. Abgabenrecht, insbesondere Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Recht der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer, Lastenausgleichsabgaben, Grunderwerbsteuer und der sonstigen Verkehrsteuern, Bewertungsgesetz, Zollgesetz, Zolltarif, Verbrauchsteuergesetze, Recht der Finanzmonopole;	1. Abgabenrecht, insbesondere Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Recht der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer, Lastenausgleichsabgaben, Grunderwerbsteuer und der sonstigen Verkehrsteuern, Bewertungsgesetz, Zollgesetz, Zolltarif, Verbrauchsteuergesetze, Recht der Finanzmonopole;	1. Bilanzierungsvorschriften des Aktiengesetzes (Allgemeine Grundsätze, Vorschriften über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, besondere Vorschriften über einzelne Posten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung, Wertansätze, Rücklagen und Rückstellungen)	- Revisionslehre (Zielsetzung, Art und Gegenstand der Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen, Zeichnungsprospekten, Gewinnaussichten sowie besonderer Revisionen; Befugnisse, Pflichten sowie Haftung der Prüfer in diesem Zusammenhang; Methoden und Techniken der Revision, wenn erforderlich unter Anwendung der Statistik und Informatik)
[illegible]	2. Finanzwissenschaft, Volkswirtschaftslehre, und zwar a) Grundzüge der Finanzwirtschaft, b) allgemeine und besondere Steuerlehre, c) Lehre von den Staatseinnahmen, d) Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und der Volkswirtschaftspolitik;	2. Betriebswirtschaft, Volkswirtschaftslehre, und zwar a) Buchführung und Bilanzwesen, einschließlich des Rechts der Buchführung und des Jahresabschlusses b) steuerliches Revisionswesen c) Aufstellung und steuerliche Beurteilung von Bilanzen d) Bewertungsfragen e) Gründung und Finanzierung unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen;	2. Besteuerung der Kapitalgesellschaften a) Auswirkungen der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften auf die steuerliche Gewinnermittlung, Ausgleichsposten in der Steuerbilanz b) Steuerpflicht, Einkommensermittlung (einschließlich verdeckter Gewinnausschüttung) und Tarif c) Grundzüge des Anrechnungsverfahrens und Auswirkung des Anrechnungsverfahrens auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer der Anteilseigner d) Organschaft auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer e) Umwandlung, Verschmelzung und Auflösung von Kapitalgesellschaften (Allgemeine Übersicht) f) Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln g) Gesellschaftsteuer h) Bewertungsvorschriften einschließlich Anteilsbewertung	- Allgemeines Rechnungswesen (Grundsätze und Praxis der Erstellung von Buchungssystemen auf der Grundlage doppelter Buchführung. Grundsätze, Praxis und Regeln der Bewertung des Unternehmensvermögens, des Geschäftsergebnisses sowie der Vorbereitung und Vorlage der Unterlagen, des Jahresabschlusses und diesbezügliche gesetzliche Vorschriften. Auswertung und Verwendung buchmäßiger Informationen im Hinblick auf alle Aspekte der Finanzierung und Investition in Gesellschaften.)
[illegible]	3. Betriebswirtschaft und zwar a) Buchführung und Bilanzwesen, einschließlich des Rechts der Buchführung und des Jahresabschlusses b) steuerliches Revisionswesen c) Aufstellung und steuerliche Beurteilung von Bilanzen d) Bewertungsfragen e) Gründung und Finanzierung unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen;	3. Grundzüge des bürgerlichen Rechts, insbesondere des Rechts der Schuldverhältnisse und des Sachenrechts, sowie Grundzüge des Handels- und Gesellschaftsrechts;		- Probleme des Rechnungswesens im Konzern
[illegible]		4. Berufsrecht		- Betriebsführung und Management Accounting (Methoden und Techniken der Ermittlung und Kontrolle von Kosten und Gestehungspreisen. Organisation von betrieblichen Organisationssystemen; ihre Beziehung zur Struktur und zu den Aufgaben des Managements sowie Organisationsprobleme; Aufbereitung, Analyse und Auswertung von buchmäßigen Informationen für die Bestimmung der Unternehmenspolitik, die kurz- und langfristige Planung,

Wirtschaftsprüfer	Steuerberater	Steuerbevollmächtigte	Mündliche Übergangsprüfung für Steuerbevollmächtigte	Prüfer nach dem Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie
f. Sonstige Prüfungen, insbesondere gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen und Sonderprüfungen, Kreditwürdigkeitsprüfungen, Unterschlagungsprüfungen g. Betriebswirtschaft, Volkswirtschaft 1. Betriebswirtschaft a) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre b) Rechnungswesen, insbesondere Kostenrechnung, kurzfristige Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung und Grundzüge der Statistik c) Unternehmensorganisation, insbesondere Organisationsstruktur, Organisation des Rechnungswesens, Datenverarbeitung, interne Kontrolle, d) Finanzierung und Zahlungsverkehr, e) Bewertung von Unternehmen und von Unternehmensanteilen; 2. Volkswirtschaft a) Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Volkswirtschaftspolitik, b) Grundzüge der Finanzwissenschaft h. Wirtschaftsrecht 1. Grundzüge des Bürgerlichen Rechts unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der Schuldverhältnisse und des Sachenrechts; 2. Handelsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der Personenhandelsgesellschaften; 3. Recht der Kapitalgesellschaften und der Unternehmensverbindungen	4. Bürgerliches Recht und Handelsrecht, und zwar a) Grundzüge des bürgerlichen Rechts, insbesondere des Rechts der Schuldverhältnisse und des Sachenrechts, b) Grundzüge des Handels- und Gesellschaftsrechts; c) Bilanzierungsvorschriften des Aktiengesetzes; 5. Berufsrecht		3. Finanzgerichtsordnung (Vorschriften über die Klage, über die Fristen, über das Verfahren im ersten Rechtszug, über die Einlegung und Begründung der Revision sowie über die Kosten und Gebühren, Grundzüge des sonstigen Verfahrensrechts und der Gerichtsverfassung der Finanzgerichtsbarkeit)	den Entscheidungsprozeß und die Kontrolle der Durchführung von Entscheidungen auf allen Organisationsebenen und unter allen Gesichtspunkten: Fertigung, Absatzförderung, Finanzierung und Investition) - Interne Kontrollsysteme (Grundsätze und Praxis von internen Kontrollmaßnahmen durch die Organisation insbesondere im Hinblick auf die Planung, die Verwendung von Vollmachten und die Ausübung delegierter Befugnisse, die Überwachung des Wertumlaufs in der Organisation, die Kontrolle von Einnahmen und Ausgaben sowie die Richtigkeit der Registrierung der Unternehmenstätigkeit. Besondere Erfordernisse der internen Kontrolle im Rechnungswesen. Bedeutung der internen Kontrollen und ihre Mängel.) - Bewertung und Erfolgsermittlung - Steuerrecht der Unternehmen - Wirtschaftsstrafrecht und soweit die Prüfungstätigkeit davon berührt wird: - Rechtskenntnisse (Bürgerliches Recht, Handelsrecht, Sozialrecht) - Informationssysteme und Informatik Merkmale der Geräte und der angewandten Verfahren, soweit die Funktion des Prüfers berührt ist, sowie Grundsätze für Auswahl und Verwendung dieser Geräte zu einem bestimmten Zweck, bei der Analyse angewandte Konzepte und Methoden, die Organisation und Einrichtung aller Buchungssysteme unter Einbeziehung der Ziele und Grenzen der verschiedenen Informatik- und Anlagesysteme. Bewertungsgrundsätze dieser Systeme unter dem Gesichtspunkt ihrer praktischen Wirksamkeit und der internen Kontrolle.

	Steuerberater	Steuerbevollmächtigte	Mündliche Übergangsprüfung für Steuerbevollmächtigte	Prüfer nach dem Vorschlag der 8. EG-Richtlinie
[illegible]				Techniken dieser Systeme und ihre Anwendung (z.B. Flußdiagramme, Kurvenblätter usw.). - Betriebswirtschaft, Volkswirtschaft, Finanzwirtschaft - Mathematik und Statistik (Grundlagen der Wahrscheinlichkeitsrechnung und Statistik, Tendenzen, Dispersion und Korrelation, Warenproben, Anwendung statistischer Methoden zur Lösung praktischer Probleme.) - Wesentliche Grundlagen der betrieblichen Rechnungsführung

Zur Aufgabenstellung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe gehört die Unterstützung ihrer Mandanten bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die aufgrund von Steuergesetzen bestehen. Hierzu zählt insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen.[1)]

Ein Vergleich der handelsrechtlichen[2)] mit den steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften[3)] und vor allem der Vergleich ihrer Entwicklung verdeutlicht den Einfluß, der von steuerlichen Vorschriften auf die Ausgestaltung der Buchführung ausgeht.[4)] Eine Steuerbilanz kann nur derjenige aufstellen, der wegen des Maßgeblichkeitsprinzips die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften beherrscht. Auch ein Angehöriger steuerberatender Berufe muß aktienrechtliche Rechnungslegungsvorschriften berücksichtigen, wenn er bei der Erstellung der Steuerbilanz eines Unternehmens in einer anderen Rechtsform behilflich ist, denn eine Reihe der aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften stellen eine notwendige Erfüllungsart der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung dar. Durch die Übernahme dieser Vorschriften in die Bilanzrichtlinie wird nach deren Umsetzung in nationales Recht für Gesellschaften mit beschränkter Haftung keine neue Situation geschaffen.

Die berufliche Eignungsprüfung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte stimmt daher wegen der Aufgabenstellung hinsichtlich des Prüfungsgebietes "Buchführung und Bilanzwesen, einschließlich des Rechts der Buchführung und des Jahresabschlusses" mit den Vorschriften der Prü-

---

1) Vgl. § 33 StBerG

2) Vgl. §§ 43, 44 HGB

3) Vgl. §§ 140 ff. AO

4) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ..., a.a.O., S. 159

fungsordnung für Wirtschaftsprüfer und auch denen des Vorschlags der Buchprüfer-Richtlinie (allgemeines Rechnungswesen, Bewertung und Erfolgsermittlung) überein. Der Überprüfung der Fähigkeiten, aus einer Handelsbilanz eine Steuerbilanz abzuleiten, ist in den Ordnungen der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten mit "Aufstellung und steuerliche Beurteilung von Bilanzen" ein eigenes Prüfungsgebiet gewidmet worden. Die Praxis zeigt allerdings, daß die Klausuraufgaben aus dem Gebiet der Buchführung und der Bilanz in den letzten Jahren in starkem Maße mit steuerrechtlichen Problemen durchsetzt waren.[1)]

Das Prüfungsgebiet "Buchführung und Bilanzwesen, einschließlich des Rechts der Buchführung und des Jahresabschlusses" der Steuerberaterprüfung steht aus den oben angeführten Gründen in engem Zusammenhang mit den unter dem juristischen Teil der Prüfung ausgewiesenen "Bilanzierungsvorschriften des Aktiengesetzes". Dieser Prüfungsschwerpunkt ist in der Steuerbevollmächtigtenprüfung nicht enthalten. Dies kann zwar als Indiz dafür angesehen werden, daß die Anforderungen an angehende Steuerbevollmächtigte geringer sind als an Steuerberater. In der mündlichen Übergangsprüfung[2)] muß aber nachgewiesen werden, daß mögliche Mängel in Kenntnissen der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften behoben worden sind.

Bei der Aufstellung und der Prüfung von Jahresabschlüssen sind gleichermaßen Rechtsvorschriften zu beachten, die über die Rechnungslegungsvorschriften hinausgehen.[3)] Kenntnisse der entsprechenden Rechtsgebiete sind aber nur soweit erforderlich, wie dies die Aufstellung und die Prüfung des Jahresabschlusses verlangen. Die Vorschriften für die Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtenprüfung

---

1) Kritisch dazu Endriss, W., a.a.O., S. 55

2) Vgl. § 157 Abs. 4 StBerG 1975; § 5 Abs. 4 i.V.m. § 2 DV § 157 StBerG

3) Vgl. S.

stimmen in diesem Punkt mit den Vorschriften der Buchprüfer-Richtlinie überein.

Zur Vorbereitung des Vergleichsprozesses sind technische Kenntnisse erforderlich. Dieser Bereich wird in der Steuerberater- und in der Steuerbevollmächtigtenprüfung mit dem Gebiet "Steuerliches Revisionswesen" erfaßt. Die Bezeichnung "Steuerliches Recisionswesen" ist kein Indiz dafür, daß hier ein Vergleich zur Prüfungsordnung der Wirtschaftsprüfer geringere Kenntnisse verlangt werden. Wegen der Anwendung besonderer Verprobungsverfahren, den indirekten Prüfungsmethoden, im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung[1] müssen von Angehörigen steuerberatender Berufe Spezialkenntnisse verlangt werden, die über die allgemeine Prüfungstechnik hinausgehen.[2]

Eine weitere Übereinstimmung in den Prüfungsgebieten besteht sowohl für Steuerberater als auch für Wirtschaftsprüfer im Bereich der Volkswirtschaftslehre. Verlangt werden hier in beiden Fällen Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und der Volkswirtschaftspolitik. Die Hervorhebung der Grundzüge der Finanzwissenschaft bei Wirtschaftsprüfern dürfte mit deren Vorbehaltsaufgaben im Bereich der öffentlichen Wirtschaft zu erklären sein. Als gravierend ist aber anzusehen, daß Grundkenntnisse der Volkswirtschaftslehre nicht in der Steuerbevollmächtigtenprüfung und auch nicht in der Übergangsprüfung verlangt werden. Unabhängig von der Notwendigkeit, im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung den Lagebericht eines Unternehmens beurteilen zu müssen, kommt ein Berater in

---

1) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 32

2) Vgl. hierzu auch Flämig, a.a.O., S. 166, der in diesem Zusammenhang ein Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 16.8.1973 an die Kammern der steuerberatenden Berufe zitiert, aus dem hervorgeht, daß ein Vergleich zur früheren Regelung, nach der nur "Grundzüge des Revisionswesens" verlangt wurden, eine Verschärfung der Prüfungsanforderungen eingetreten ist.

wirtschaftlichen Angelegenheiten nicht ohne ein angemessenes Wissen von den wirtschaftlichen Gesamtzusammenhängen aus.

3. Die berufsbildbedingten Unterschiede in den Prüfungsgebieten

Unterschiede in den Prüfungsgebieten bestehen vor allem auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre. Während die Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer und auch der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie insbesondere den Nachweis auch von Kenntnissen in der Kostenrechnung verlangen, ist dieses Prüfungsgebiet in den Vorschriften für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte nicht enthalten, obwohl auch hier Kenntnisse vorhanden sein müssen, da anderenfalls keine Bewertung von fertigen oder unfertigen Produkten bzw. selbsterstellten Anlagen vorgenommen werden kann.

Unabhängig von der Überlegung, ob Angehörige steuerberatender Berufe in den Kreis der Pflichtprüfer bestimmter Unternehmen einbezogen werden können, ist festzuhalten, daß dieser Personenkreis auch seine bisherigen Aufgaben nur sinnvoll ausüben kann, wenn er in ausreichendem Maß seinen Rat an betriebswirtschaftlichen Einflußfaktoren orientiert.[1)]

Diese Meinung wird vom steuerberatenden Berufsstand geteilt. In ihrer Eingabe vom 15. September 1976 hat die Bundessteuerberaterkammer vorgeschlagen, § 11 Abs. 1 Nr. 3 DVStBerG so zu ändern, daß die wirtschaftliche Beratungsfunktion des Steuerberaters auch in seiner Prüfung

---

1) Vgl. Rose, G., Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerberatungswissenschaft, a.a.O., S. 193

zum Ausdruck kommt.[1] Nach dem Vorschlag soll sich die Prüfung in Betriebswirtschaft und Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre auf folgende Gebiete erstrecken:[2]

a) Rechnungswesen, insbesondere Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung und kurzfristige Erfolgsrechnung
b) Aufstellung und Beurteilung von Steuerbilanzen und Vermögensaufstellungen
c) Steuerliches Revisionswesen
d) Methoden und Anwendungsbereich von Gewinnwirkungsrechnungen
e) Gründung und Beendigung von Unternehmen, Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen
f) Unternehmens- und Beteiligungsformen; Unternehmenszusammenschlüsse, Umwandlung und deren Besteuerung
g) Investitionen und Finanzierungen der Unternehmen und Besteuerung
h) Grundzüge der Produktions- und Absatztheorien; Besteuerung und Produktion bzw. Absatz der Unternehmung
i) Besteuerung international tätiger Unternehmen.

Die Realisierung dieses Vorschlags würde dazu führen, daß angehende Steuerberater ebenso wie Wirtschaftsprüfer in ihrer beruflichen Eignungsprüfung die Kenntnisse in Allgemeiner Betriebswirtschaftslehre nachweisen müßten, die sie heute bereits zur Berufsausübung benötigen. Daneben stimmt der Vorschlag in weiten Teilen mit dem Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie überein. Auch hier ist anzumerken, daß die Hinweise auf die steuerlichen Aus-

---

1) Vgl. Eingabe zum Entwurf einer Änderungsverordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes (DVStBerG), DStR 1976, S. 618 f.

2) Vgl. DStR 1976, S. 618

wirkungen keine Eingrenzung des Prüfungsstoffes, sondern eine Spezialisierung bedeutet, die mehr als nur Grundkenntnisse verlangt.

Wie oben[1] ausgeführt wurde, müssen sich die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse auch auf die Unternehmensorganisation, insbesondere auf den Aufbau und die Funktionsweise des internen Kontrollsystems erstrecken. Die Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer berücksichtigt dies ebenso wie der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie. Von der Aufgabenstellung und der Aufgabenwahrnehmung der Angehörigen steuerberatenden Berufe ausgehend sind solche Kenntnisse auch von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten zu verlangen. Mit den Problemen der internen Kontrolle im Rechnungswesen werden sie einmal konfrontiert, wenn sie ihre Mandanten in organisatorischen Fragen des Rechnungswesens beraten. Zum anderen spielen die Maßnahmen zur Sicherung der Zuverlässigkeit des Rechnungswesens wegen der Veranlagungstechnik auch für die Besteuerung der Unternehmen eine wichtige Rolle.

Sowohl in der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer als auch in dem Vorschlag der Bilanzrichtlinie sind Prüfungsgebiete aufgeführt, die sich auf die Rechnungslegung im Konzern erstrecken. Dies ist verständlich, da zu den Vorbehaltsaufgaben der Wirtschaftsprüfer die Prüfung des Konzernabschlusses zählt.[2] Der Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie berücksichtigt bereits die Ergänzung der Bilanzrichtlinie durch eine siebte EG-Richtlinie über den Konzernabschluß.[3] Für die Prüfer des Konzernabschlusses sollen ebenfalls die Vorschriften der Buchprüfer-Richtlinie gelten.

---

1) Vgl. S. 92 ff.

2) Vgl. § 336 AktG

3) Vgl. Vorschlag einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 1 und Vorschlag einer 7. EG-Richtlinie, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 121 vom 2. Juni 1976

Während nach den geltenden Vorschriften nur Unterordnungskonzerne einen Konzernabschluß bzw. Teilkonzernabschluß aufzustellen haben, die die Voraussetzungen des Aktiengesetzes[1] oder des Publizitätsgesetzes[2] erfüllen, erstreckt sich nach dem Vorschlag einer 7. EG-Richtlinie die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses unabhängig von Größenmerkmalen auch auf den Fall, daß zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung einen Konzern bilden oder eine Personengesellschaft als Obergesellschaft eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung beherrscht.[3] Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gilt nicht nur für Unterordnungs-, sondern auch für Gleichordnungskonzerne.[4]

Nach Artikel 21 Abs. 1 a des Vorschlags einer 7. EG-Richtlinie ist die Obergesellschaft verpflichtet, den Konzernabschluß durch eine oder mehrere Personen prüfen zu lassen, die aufgrund des nationalen Rechts zur Jahresabschlußprüfung zugelassen sind. Der Richtlinienvorschlag fordert jedoch nur dann eine Prüfung, wenn auf Konzernebene die in Artikel 11 der Bilanzrichtlinie 1978 genannten Kriterien[5] erfüllt sind.[6]

Die Angehörigen steuerberatender Berufe sind mit den steuerlichen Problemen verbundener Unternehmen vertraut. Dieser Bereich ist ausdrücklich Gegenstand der Übergangsprüfung für Steuerbevollmächtigte. Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften der Konzerne haben für ihre

---

1) Vgl. § 329 Abs. 1 AktG und § 28 Abs. 1 EG AktG

2) Vgl. § 11 Abs. 1 und 3 PublG

3) Vgl. Art. 6 Abs. 1 a des Vorschlags einer 7. EG-Richtlinie

4) Vgl. Art. 7 i.V.m. Art. 4 des Vorschlags einer 7. EG-Richtlinie

5) Vgl. S. 203 ff.

6) Vgl. Art. 23 Abs. 2 a des Vorschlags einer 7. EG-Richtlinie

Tätigkeit jedoch keine Bedeutung, da für die Besteuerung die einzelnen Steuerbilanzen der Konzernunternehmen relevant sind. Das Steuerrecht kennt den Begriff der Konzernsteuerbilanz nicht. Hier fehlt das Kriterium der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, auf das bisher im wesentlichen die Eignung der Angehörigen steuerberatender Berufe auch als Pflichtprüfer zurückzuführen war.

Unterstellt man, daß der Katalog der Prüfungsgebiete der Buchprüfer-Richtlinie in der jetzt vorliegenden Form den nationalen Gesetzgebern für die berufliche Eignungsprüfung der Abschlußprüfer vorgeschrieben wird, steht ohne Frage, daß dann auch Steuerberater mit den Problemen des Rechnungswesens im Konzern vertraut sein müssen, wenn sie als Prüfer zugelassen werden sollen. Es müßten aber theoretische Kenntnisse auf dem Niveau eines Universitätsabschlusses[1] ausreichend sein. Das Vorhandensein nur theoretischer Kenntnisse der Konzernrechnungslegung dürfte auch auf Wirtschaftsprüferkandidaten vielfach zutreffen, da nicht jeder die Möglichkeit hat, als Prüfungsassistent auf diesem Gebiet praktische Erfahrungen zu sammeln.

Da Angehörige steuerberatender Berufe bisher nur freiwillige Jahresabschlußprüfungen durchführen können, verlangen die Vorschriften zu den Gebieten der beruflichen Eignungsprüfung folglich auch keinen Nachweis darüber, daß die Kandidaten die Besonderheiten gesetzlicher Abschlußprüfungen (gesetzliche Vorschriften, Prüfungsbericht, Bestätigungsvermerk) beherrschen. Auch hier wäre also eine Anpassung der gesetzlichen Vorschriften an die erweiterten Befugnisse erforderlich.

---

1) Vgl. Art. 4 Abs. 1 des Vorschlags einer 8. EG.Richtlinie

d) Der Nachweis der Befähigung in der Prüfung

1. Der Aufbau des Wirtschaftsprüferexamens

Das Wirtschaftsprüferexamen besteht aus einem schriftlichen und einem mündlichen Teil.[1] In der schriftlichen Prüfung sind sieben Aufsichtsarbeiten mit einer Bearbeitungszeit von vier bis sechs Stunden anzufertigen, die sich wie folgt über die einzelnen Prüfungsgebiete erstrecken:[2]

Wirtschaftliches Prüfungswesen	2 Aufgaben
Betriebswirtschaft und Volkswirtschaft	2 Aufgaben
Wirtschaftsrecht	1 Aufgabe
Steuerrecht	2 Aufgaben

Vom Ergebnis der schriftlichen Prüfung hängt die Zulassung zur mündlichen Prüfung ab. Bewerber, die die Gesamtnote ungenügend erhalten haben, sind von der mündlichen Prüfung ausgeschlossen. Das gleiche gilt, wenn die Aufgaben aus dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungswesens und eine weitere Aufsichtsarbeit mit ungenügend bewertet werden.[3]

Die mündliche Prüfung, deren Dauer für einen einzelnen Bewerber zwei Stunden nicht überschreiten soll[4] besteht aus einem Kurzvortrag über einen Gegenstand aus der Berufsarbeit und Fragen zu den einzelnen Prüfungsgebieten.[5] Die Note der mündlichen Prüfung geht mit 40 % in die Prüfungsgesamtnote ein.[6]

---

1) Vgl. § 12 Abs. 2 WPO, § 6 PrüfO WP
2) Vgl. § 8 Abs. 2 PrüfO WP
3) Vgl. § 12 PrüfO WP
4) Vgl. § 14 Abs. 2 PrüfO WP
5) Vgl. § 14 Abs. 1 PrüfO WP
6) Vgl. § 16 PrüfO WP

Kandidaten, die ein ausreichendes Gesamtergebnis erzielt haben, aber in einem oder mehreren Prüfungsgebieten keine ausreichende Leistungen erbrachten bzw. nur wegen einer nicht ausreichenden Leistung keine Prüfungsgesamtnote von mindestens ausreichend erhielten, haben sich innerhalb eines Jahres auf dem entsprechenden Gebiet einer Ergänzungsprüfung[1] zu unterziehen, die mindestens mit ausreichend bewertet werden muß. Anderenfalls haben sie die gesamte Prüfung nicht bestanden. Eine Wiederholung der beruflichen Eignungsprüfung ist nur zweimal möglich.[2]

Nach § 12 Abs. 3 WPO 1975 sind an alle Bewerber ohne Rücksicht auf ihren beruflichen Werdegang gleiche Anforderungen zu stellen. Das Gesetz sieht nur in einem Fall eine Prüfungserleichterung vor. Steuerberater, die sich bereits einer beruflichen Eignungsprüfung unterziehen mußten, können die Prüfung in verkürzter Form ablegen. In diesem Fall entfällt die schriftliche und mündliche Prüfung im Steuerrecht.[3]

2. Der Aufbau des regulären Steuerberaterexamens und der Steuerbevollmächtigtenprüfung

Die berufliche Eignungsprüfung für die Angehörigen steuerberatender Berufe ist ebenfalls in einen schriftlichen und mündlichen Teil gegliedert.[4] Die schriftliche Prüfung besteht für die Kandidaten der beiden Berufsgruppen aus drei Aufsichtsarbeiten mit einer Bearbeitungszeit von 4 - 6 Stunden,[5] die sich wie folgt auf die Prüfungsgebiete verteilen:[6]

---

1) Zu Einzelheiten vgl. § 18 PrüfO WP
2) Vgl. § 21 PrüfO WP
3) Vgl. § 10 Abs. 1 DVStBerG
4) Vgl. § 15 Abs. 1 DVStBerG
5) Vgl. § 11 Abs. 3 DVStBerG
6) Vgl. § 19 Abs. 3 DVStBerG

Steuerrecht (Abgabenordnung etc.)	2 Klausurarbeiten
Buchführung und Bilanzwesen	1 Klausurarbeit

Die Klausurarbeiten können sich daneben auf andere Prüfungsgebiete erstrecken.

Wird keine Arbeit besser als mangelhaft oder zwei Arbeiten mit ungenügend bewertet, oder eine mit mangelhaft, eine mit ungenügend und eine Arbeit mit ausreichend, kann keine Zulassung zur mündlichen Prüfung erfolgen.[1] Eine Differenzierung nach Prüfungsgebieten, wie sie die Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer enthält, ist nicht vorgesehen.

Durch diese Vorschriften erhält die mündliche Prüfung eine relativ große Bedeutung, was sich auch in der Feststellung des Gesamtergebnisses zeigt.[2] Sie besteht aus einem Kurzvortrag über ein Fachgebiet und Fragen aus allen Prüfungsgebieten. Die Prüfungszeit beträgt für die Steuerberaterprüfung ein bis eineinhalb Stunden, für die Steuerbevollmächtigtenprüfung eine halbe bis eine Stunde je Bewerber.

Die Prüfung ist bestanden, wenn der Schnitt aus den Gesamtleistungen der schriftlichen und mündlichen Prüfung 4,15 (ausreichend) nicht überschreitet.[3] Ergänzungsprüfungen sind im Gegensatz zum Wirtschaftsprüferexamen nicht vorgesehen. Eine Wiederholungsprüfung kann in der Regel frühestens nach Ablauf eines Jahres und bei erneuter Erfolglosigkeit nach zwei Jahren erfolgen.[4]

---

1) Vgl. § 19 Abs. 3 DVStBerG
2) Vgl. § 22 DVStBerG
3) Vgl. § 22 DVStBerG
4) Vgl. § 26 DVStBerG

Wurde oben bereits festgestellt, daß die Steuerbevollmächtigtenprüfung sich über weniger Prüfungsgebiete erstreckt, so zeigt auch der Vergleich des Prüfungsaufbaus, daß hier geringere Anforderungen als in der Steuerberaterprüfung gestellt werden.

3. Die Übergangsprüfung zum Steuerberater

Der Übergang zum Beruf des Steuerberaters ist neben dem Nachweis der Berufsausübung abhängig vom Besuch eines fünfzigstündigen Seminars, das sich auf die Gebiete

- Bilanzierungsvorschriften des Aktiengesetzes,
- Besteuerung der Kapitalgesellschaften und
- Finanzgerichtsordnung

erstreckt.[1)]

Die erfolgreiche Teilnahme an diesem Seminar ist durch eine mündliche Prüfung nachzuweisen, deren Dauer für drei Bewerber sechzig Minuten, für sechs Bewerber hundertzwanzig Minuten nicht übersteigen soll.[2)]

Die Seminare werden von der Berufskammer im Einvernehmen mit der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde durchgeführt.[3)] Die mündliche Übergangsprüfung erfolgt daher unter staatlicher Aufsicht.

Während der Beratungen des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgsetzes ergaben sich Meinungsverschie-

---

1) Vgl. § 157 Abs. 2 StBerG 1957
2) Vgl. § 157 Abs. 4 StBerG 1957
3) Vgl. § 3 Abs. 2 DV § 157 StBerG

denheiten[1] insbesondere zu der Frage, ob eine schriftliche Prüfung der Steuerbevollmächtigten angemessen und notwendig sei. Eine Minderheit im Rechtsausschuß sprach sich aus verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den Verzicht auf eine schriftliche Prüfung aus.[2] Auch eine Minderheit im Finanzausschuß vertrat die Ansicht, daß nur eine zusätzliche schriftliche Prüfung ein Urteil darüber abgeben könne, ob die an den Einheitsberuf zu stellenden Anforderungen erfüllt werden.

Die Mehrheit des Finanzausschusses sprach sich aus folgenden Gründen für den dann auch kodifizierten Vorschlag der Beschränkung auf den Pflichtbesuch[3] mit anschließender mündlicher Prüfung aus. Erstens hätten die Steuerbevollmächtigten bereits eine umfangreiche Prüfung mit schriftlichen Arbeiten abgelegt. Zweitens sei eine weitgehende Annäherung in Rechtsstellung und Leistungsniveau an die Steuerberater festzustellen.[4] Der Übergangsprüfung komme daher der Charakter einer Ergänzungsprüfung zu.[5]

---

1) Vgl. dazu Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (6. Ausschuß) über den von den Abgeordneten Porzner, Offergeld, Frau Funcke, Schmidt (Kempten), Dr. Ritz und Genossen eingebrachten Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatunggesetzes, - Drucksache VI/1424 -, über den von den Abgeordneten von Bockelberg, Ott und Genossen eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer-Steuerberater, - Drucksache VI/1617 -, A. Bericht der Abgeordneten Frau Funcke, BT-Drucksache VI/3456, S. 4 f.

2) In seiner Entscheidung vom 1.2.1973, - 1 BvR 426/72 -, BStBl. II, S. 178 führt das Bundesverfassungsgericht aus, daß Artikel 12 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber Spielraum dafür lasse, "neugeschaffene Berufsbilder durch Überleitungsregeln mit erleichterten Anforderungen für die bereits Berufstätigen möglichst bald zu verwirklichen."

3) Vgl. § 4 Abs. 1 und 2 DV § 157 StBerG

4) Vgl. BT-Drucksache VI/3456, S. 4

5) Vgl. BT-Drucksache VI/3456, S. 8

e) Zusammenfassende Würdigung

Der Vergleich der Vorschriften zu den einzelnen beruflichen Eignungsprüfungen hat ergeben, daß es sowohl in den Prüfungsgebieten als auch im Aufbau und in der Durchführung Gemeinsamkeiten gibt, die dafür sprechen, Angehörige steuerberatender Berufe an Pflichtprüfungen zu beteiligen. Es sind jedoch auch wesentliche Unterschiede festzustellen, die diese Beteiligung nicht ohne weiteres zulassen.

Die Eignung von Angehörigen steuerberatender Berufe zur Einbeziehung in den Kreis der Pflichtprüfer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG unter dem Aspekt der Eignungsprüfung ist darin zu sehen, daß sie vor der Zulassung zum Beruf Kenntnisse nachweisen müssen, die auch von einem gesetzlich zugelassenen Jahresabschlußprüfer verlangt werden. Andere Kenntnisse, vor allem der Betriebswirtschaftslehre, müssen für die Berufsausübung zwar vorhanden sein, gehören aber noch nicht zum Prüfungsstoff. Da die berufliche Eignungsprüfung wegen des notwendigen Vertrauens in das Prüferurteil aber alle relevanten Gebiete umfassen muß, ergibt sich folglich die Notwendigkeit, die Prüfungsgebiete mit der beruflichen Tätigkeit besser zu koordinieren, als dies augenblicklich der Fall ist. In diesem Zusammenhang ist auf die Eingabe der Bundessteuerberaterkammer vom 15. September 1976[1] zu verweisen, die einen angemessenen Verbesserungsvorschlag enthält.[2] Die Anpassung des § 11 DVStBerG in der vorgeschlagenen Form ist in drei Punkten allerdings nicht ausreichend. Im Bereich der Betriebswirtschaftslehre müßte neben den Fragen der Rechnungslegung von Konzernen

---

1) Vgl. DStR 1976, S. 618 f.

2) Vgl. S. 315

auch organisatorischen Problemen, insbesondere im Hinblick auf das interne Kontrollsystem Beachtung geschenkt werden. Das Prüfungsgebiet "Steuerliches Revisionswesen" bedürfte wegen der Besonderheiten gesetzlicher Abschlußprüfungen einer Erweiterung, z.B. in "Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre, insbesondere steuerliche Prüfungen; gesetzliche Jahresabschlußprüfungen soweit sie zur Berufstätigkeit gehören".

Eine Erweiterung der Prüfungsgebiete allein ist nicht ausreichend. Während Wirtschaftsprüferkandidaten sieben Aufsichtsarbeiten anzufertigen haben, besteht die schriftliche Prüfung für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte aus nur drei Klausuren. Im Zusammenhang mit der Erweiterung der Prüfungsgebiete schlägt die Bundessteuerberaterkammer vor, zwei Klausurarbeiten statt bisher einer aus dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre zu entnehmen.[1] Dieser Vorschlag ist deshalb sinnvoll, weil er die Bedeudung der Betriebswirtschaftslehre für die Berufstätigkeit der Angehörigen steuerberatender Berufe angemessener unterstreicht und die Beurteilungsmöglichkeit der vorhandenen Kenntnisse verbessert.

Während bisher pauschal von Angehörigen steuerberatender Berufe ausgegangen wurde, so ist aber im Hinblick auf die berufliche Eignungsprüfung noch zwischen den Gruppen der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten zu differenzieren, denn es bestehen Unterschiede in der Anzahl der Prüfungsgebiete und auch in den Prüfungsanforderungen. Es ist zwar davon auszugehen, daß die Berufspraxis hier zu einer Angleichung führt. Dies ist aber wegen der Vertrauenswürdigkeit der Prüferurteile durch eine Prüfung zu belegen, was bedeutet, daß auch die Übergangsprüfung für Steuerbevollmächtigte der Befugnis zur Durchführung gesetzlicher Abschlußprüfungen angepaßt werden müßte.

---

1) Vgl. DStR 1976, S. 619

Die Würdigung der bestehenden Unterschiede in den beruflichen Eignungsprüfungen verlangt eine weitere Differenzierung. Es ist zu unterscheiden, wann sich die Angehörigen der steuerberatenden Berufe der Prüfung unterziehen. Die bisherige Diskussion war auf die künftigen Steuerberater abgestellt. Die augenblicklich zugelassenen Steuerberater haben aber unter anderen Voraussetzungen die Steuerberaterprüfung bzw. die Steuerbevollmächtigten- und die Übergangsprüfung abgelegt. Die Vermutung oder das Vertrauen darauf, daß dieser Personenkreis die Fähigkeit zur Durchführung von gesetzlichen Jahresabschlußprüfungen besitzt, ist nicht als ausreichend für die Einbeziehung in den Kreis der Pflichtprüfer anzusehen. Als Lösung bietet sich auch hier eine Übergangsregelung an, die ähnlich wie die für Steuerbevollmächtigte eine Ergänzungsprüfung vorschreiben sollte. Dieser Vorschlag deckt sich mit Artikel 9 des Vorschlags einer Buchprüfer-Richtlinie, der für Angehörige solcher Berufsstände, die bislang nur freiwillige Prüfungen durchführen,[1] die Möglichkeit einer "erleichterten" Eignungsprüfung einräumt.[2]

Damit stellt sich eine weitere Frage. Es ist zu überlegen, ob sich auch Steuerbevollmächtigte unter Beibehaltung ihrer Rechtsstellung dieser Ergänzungsprüfung unterziehen können oder ob es zweckmäßiger ist, die Prüfung zum Erwerb der Prüferzulassung mit der Übergangsprüfung zum Steuerberater zusammenzufassen.

Nach dem Vorschlag der Buchprüfer-Richtlinie müssen die Bewerber, die eine Zulassung als Prüfer beantragen, ein hohes Niveau theoretischer Kenntnisse und praktischer Befähigung nachweisen.[3] Die Inhalte des Übergangsseminars,

---

1) Vgl. Art. 7 Abs. 2 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

2) Vgl. Begründung zu Art. 9 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 11

3) Vgl. Begründung einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 5

die gleichzeitig Gegenstand der mündlichen Übergangsprüfung sind, behandeln bis auf wenige rein steuerrechtliche Gebiete ausschließlich Fragen der Rechnungslegung und Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Da Kenntnisse auf diesen Gebieten von Prüfern zu verlangen sind, erscheint es zweckmäßig, für Steuerbevollmächtigte eine Ergänzungsprüfung für die Zulassung als Prüfer mit der Übergangsprüfung nach § 157 Abs. 4 StBerG 1975 zusammenzufassen.

V. Die persönliche Eignung der Berufsbewerber

a) Die Bedeutung der persönlichen Eignung für die Berufsausübung eines Pflichtprüfers

Das Vertrauen, das dem Urteil eines Prüfers entgegengebracht wird, hängt neben den fachlichen Qualitäten auch von der persönlichen Eignung des Prüfers ab. Mit der Übernahme von Pflichtprüfungsmandaten wird eine große Verantwortung den Auftraggebern und den externen Jahresabschlußadressaten gegenüber übernommen. Die Gründe, die den Nachweis der fachlichen Eignung verlangen, gelten auch für die Zulassungsbeschränkungen, die sich am Persönlichkeitsbild der Bewerber orientieren. Die Zulassung als Prüfer ist dann zu versagen, wenn in der Person liegende Gründe zu Zweifeln an der ordnungsmäßigen Erfüllung der Berufsaufgaben berechtigen.[1)]

Artikel 3 des Vorschlags der Buchprüfer-Richtlinie schreibt den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften vor, daß nur "ehrenhafte" Personen als Prüfer zugelassen werden dürfen. Was unter dem Begriff der Ehrenhaftigkeit zu verstehen ist, wird nicht definiert, da hierzu von den einzelnen Staaten unterschiedliche Auffassungen vertreten werden. Wenn es auch den nationalen

1) Vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen. Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, a.a.O., S. 121

Gesetzgebern überlassen bleibt, Kriterien aufzustellen, wann ein Prüfer ehrenhaft ist, so wird doch ausdrücklich festgestellt: "Die Bestätigung des Jahresabschlusses hat für Aktionäre, Gläubiger und Arbeitnehmer nur dann einen Wert, wenn derjenige, der die Bestätigung vornimmt rechtschaffen ist und man in seine Unterschrift volles Vertrauen setzen kann."[1)]

Die Auffassung des deutschen Gesetzgebers, welche in der Person liegenden Gründe die Zulassung zum Kreis der Pflichtprüfer ausschließen, hat sich in § 10 WPO 1975 niedergeschlagen. Da auch nach dem Steuerberatungsgesetz die Zulassung zum Beruf des Steuerberaters bzw. Steuerbevollmächtigten zu versagen ist, wenn die Bewerber bestimmte Persönlichkeitsanforderungen nicht erfüllen, sind diese Vorschriften zu vergleichen.

b) Die Kriterien zum Nachweis der fehlenden persönlichen Eignung nach den Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung und des Steuerberatungsgesetzes

Sowohl die Wirtschaftsprüferordnung als auch das Steuerberatungsgesetz unterscheiden zwischen Kriterien, die unbedingt die Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung ausschließen, und solchen, nach denen die Zulassung versagt werden kann.[2)] Die gleiche Aufteilung wird für die Gründe gewählt, die zur Rücknahme und Widerruf der Bestellung führen.[3)]

Stellt man die Versagungs- und Rücknahme- bzw. Widerrufsgründe der Berufsordnungen einander gegenüber,[4)] so

---

1) Begründung zu Art. 3 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 7

2) Vgl. § 10 WPO 1975 und § 37 StBerG 1975

3) Vgl. § 20 WPO 1975 und § 46 StBerG 1975

4) Vgl. S.

Persönlichkeitsbezogene Versagungsgründe für die Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung

§ 10 Wirtschaftsprüferordnung 1975	§ 37 Steuerberatungsgesetz 1975
I. Unbedingte Versagungsgründe	I. Unbedingte Versagungsgründe
1. Der Bewerber besitzt infolge strafgerichtlicher Verurteilung nicht die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter. (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 WPO 1975)	1. Der Bewerber besitzt infolge strafgerichtlicher Verurteilung nicht die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter. (§ 37 Abs. 2 Nr. 1 StBerG 1975)
2. Der Bewerber hat sich eines Verhaltens schuldig gemacht, das die Ausschließung aus dem Beruf rechtfertigen würde. (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 WPO 1975)	
3. Der Bewerber ist infolge eines körperlichen Gebrechens oder wegen Schwäche seiner geistigen Kräfte dauernd unfähig, den Beruf des Wirtschaftsprüfers ordnungsgemäß auszuüben. (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 WPO 1975)	2. Der Bewerber ist infolge eines körperlichen Gebrechens oder wegen Schwäche seiner geistigen Kräfte dauernd unfähig, den Beruf des Steuerberaters ordnungsgemäß auszuüben. (§ 37 Abs. 2 Nr. 2 StBerG 1975)
4. Der Bewerber befindet sich nicht in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen. (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 WPO 1975)	3. Der Bewerber befindet sich nicht in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen. (§ 37 Abs. 1 Nr. 2 StBerG 1975)
	4. Der Bewerber hat seinen Wohnsitz nicht im Geltungsbereich des StBerG. (§ 37 Abs. 1 Nr. 1 StBerG 1975). Diese Vorschrift findet auf Angehörige der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften keine Anwendung. (§ 56 StBerG)
	5. Der Bewerber ist Beamter oder Angestellter der Finanzverwaltung, es sei denn, daß er seine Entlassung beantragt hat. (§ 37 Abs. 1 Nr. 3 StBerG 1975)
II. Bedingte Versagungsgründe	II. Bedingte Versagungsgründe
1. Der Bewerber ist infolge gerichtlicher Anordnung in der Verfügung über sein Vermögen allgemein beschränkt. (§ 10 Abs. 2 Nr. 1 WPO 1975)	
2. Der Bewerber hat sich so verhalten, daß die Besorgnis begründet ist, er werde den Berufspflichten als Wirtschaftsprüfer nicht genügen. (§ 10 Abs. 2 Nr. 2 WPO 1975)	1. Der Bewerber hat sich so verhalten, daß die Besorgnis begründet ist, er werde den Berufspflichten als Steuerberater nicht genügen. (§ 37 Abs. 3 Nr. 1 StBerG 1975)
3. Der Bewerber ist nicht Deutscher im Sinne des Artikels 116 Abs. 1 des Grundgesetzes und die Gegenseitigkeit ist nicht gewährleistet. Dies gilt nicht für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften. Die Bestimmungen des Gesetzes über die Rechtsstellung heimatloser Ausländer im Bundesgebiet vom 25. April 1951 (BGBl. I S. 269) sowie die Bestimmungen in Staatsverträgen bleiben unberührt. (§ 10 Abs. 2 Nr. 3 WPO 1975)	2. Der Bewerber ist nicht Deutscher im Sinne des Artikels 116 Abs. 1 des Grundgesetzes, die Vorschriften des Gesetzes über die Rechtsstellung heimatloser Ausländer vom 25. April 1951 (BGBl. I S. 269) sowie Vorschriften in Staatsverträgen bleiben unberührt (§ 37 Abs. 3 Nr. 2 StBerG 1975). Diese Vorschrift findet auf Angehörige der Europäischen Gemeinschaften keine Anwendung. (§ 56 StBerG)

Persönlichkeitsbedingte Gründe zur Rücknahme und Widerruf der Bestellung

§ 20 Wirtschaftsprüferordnung	§ 46 Steuerberatungsgesetz 1975
I. Unbedingte Rücknahme- und Widerrufsgründe	I. Unbedingte Rücknahme- und Widerrufsgründe
1. Der Wirtschaftsprüfer hat die Zulassung zur Prüfung oder die Bestellung durch argliste Täuschung, Drohung oder Bestechung oder durch Angaben erwirkt, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren. (§ 20 Abs. 1 WPO 1975)	1. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte hat die Zulassung zur Prüfung oder die Bestellung durch arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung oder durch Angaben erwirkt, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren. (§ 46 Abs. 1 StBerG 1975)
2. Der Wirtschaftsprüfer ist nicht eigenverantwortlich tätig oder übt eine mit dem Beruf unvereinbare Tätigkeit aus. (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 WPO 1975)	2. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte übt eine Tätigkeit als Arbeitnehmer aus, die mit seinem Beruf nicht vereinbar ist. (§ 46 Abs. 2 Nr. 2 StBerG 1975)
3. Der Wirtschaftsprüfer hat infolge strafgerichtlicher Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter verloren. (§ 20 Abs. 2 Nr. 2 WPO 1975)	3. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte hat infolge strafgerichtlicher Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter verloren. (§ 46 Abs. 2 Nr. 3 StBerG 1975)
4. Der Wirtschaftsprüfer ist infolge eines körperliches Gebrechens oder wegen Schwäche seiner geistigen Kräfte dauernd unfähig, seinen Beruf ordnungsmäßig auszuüben. (§ 20 Abs. 2 Nr. 3 WPO 1975)	
5. Der Wirtschaftsprüfer unterhält nicht die vorgeschriebene Haftpflichtversicherung gegen die sich aus seiner Berufstätigkeit ergebenden Haftungsgefahren. (§ 20 Abs. 2 Nr. 4 WPO 1975)	
	4. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte verlegt seinen Wohnsitz in das Ausland (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 StBerG 1975). Diese Beschränkung findet auf Angehörige der Europäischen Gemeinschaften keine Anwendung (§ 56 StBerG 1975).
II. Bedingte Rücknahme- und Widerrufsgründe	II. Bedingte Rücknahme- und Widerrufsgründe
1. Der Wirtschaftsprüfer ist infolge gerichtlicher Verordnung in der Verfügung über sein Vermögen allgemein beschränkt, oder er ist in Vermögensverfall geraten und dadurch sind die Interessen der Auftraggeber oder anderer Personen gefährdet. (§ 20 Abs. 3 Nr. 1 WPO 1975)	1. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte ist infolge gerichtlicher Anordnung in der Verfügung über sein Vermögen beschränkt. (§ 46 Abs. 3 Nr. 1 StBerG 1975)
2. Der Wirtschaftsprüfer hat nicht innerhalb von sechs Monaten nach der Bestellung eine berufliche Niederlassung begründet. (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 WPO 1975)	2. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte hat nicht innerhalb von sechs Monaten nach der Bestellung eine berufliche Niederlassung begründet. (§ 46 Abs. 3 Nr. 1 StBerG 1975)
	3. Der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte ist infolge eines körperlichen Gebrechens oder wegen Schwäche seiner geistigen Kräfte dauernd unfähig, seinen Beruf ordnungsgemäß auszuüben. (§ 46 Abs. 3 Nr. 3 StBerG 1975)

ergeben sich bis auf wenige Ausnahmen keine gravierenden Unterschiede.

Nach der Wirtschaftsprüferordnung kann ein Bewerber von der Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung ausgeschlossen werden, wenn er infolge gerichtlicher Anordnung in der Verfügung über sein Vermögen allgemein beschränkt ist.[1] Diesen bedingten Versagungsgrund enthält das Steuerberatungsgesetz nicht. Dies ist aber trotzdem kein bedeutsamer Unterschied, da in beiden Berufsordnungen geordnete wirtschaftliche Verhältnisse unabdingbar verlangt werden.[2] Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse schließen aber aus, daß infolge gerichtlicher Anordnung eine allgemeine Verfügungsbeschränkung über das Vermögen besteht.[3]

Größeres Gewicht hat aber in diesem Zusammenhang ein Unterschied in den bedingten Rücknahme- und Widerrufsgründen. Während sowohl das Steuerberatungsgesetz als auch die Wirtschaftsprüferordnung vorsehen, daß eine Verfügungsbeschränkung über das Vermögen infolge einer gerichtlichen Anordnung zu einer Rücknahme der Bestellung führen kann,[4] schließt die Wirtschaftsprüferordnung auch den Tatbestand des Vermögensverfalls ein. Vermögensverfall ist nicht unbedingt mit ungeordneten wirtschaftlichen Verhältnissen gleichzusetzen. Allerdings kann nicht ausgeschlossen werden, daß ein hiervon betroffener Berufsangehöriger weniger strenge Maßstäbe seiner Berufsausübung zugrunde legt, um über die vielleicht erwartete Ausdehnung seiner Geschäftstätigkeit die negative Vermögensentwicklung aufzufangen. Da dies den Interessen seiner Auftraggeber und vor allem

---

1) Vgl. § 10 Abs. 2 Nr. 1 WPO 1975

2) Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 4 WPO 1975 und § 37 Abs. 1 Nr. 2 StBerG 1975

3) Vgl. Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu § 37 StBerG, Anm. 2b

4) Vgl. § 20 Abs. 3 Nr. 1 WPO 1975 und § 46 Abs. 3 Nr. 1 StBerG 1975

den Interessen der Personen zuwiderlaufen kann, die durch eine Prüfung geschützt werden sollen, handelt es sich um einen wichtigen Grund zur Rücknahme der Bestellung. Sollten Angehörige steuerberatender Berufe an Pflichtprüfungen beteiligt werden, empfiehlt sich eine entsprechende Änderung des Steuerberatungsgesetzes.

Der zweite materielle Unterschied zwischen den Berufsordnungen besteht in der Regelung des Falles, daß sich ein Berufsbewerber eines Verschuldens schuldig gemacht hat, das die Ausschließung aus dem Beruf rechtfertigen würde. Während dies nach der Wirtschaftsprüferordnung einen unbedingten Versagungsgrund darstellt,[1] wird dieser Fall nach der Kommentierung des Steuerberatungsgesetzes dort von dem Besorgnistatbestand des künftigen berufspflichtwidrigen Verhaltens erfaßt,[2] den die Wirtschaftsprüferordnung als bedingten Versagungsgrund getrennt aufführt.[3] Die Einordnung des den Ausschluß aus dem Beruf rechtfertigenden Verhaltens als unbedingter Versagungsgrund stellt ohne Zweifel strenge Anforderungen an die Persönlichkeit des Bewerbers.

Der Tatbestand des körperlichen Gebrechens oder der geistigen Schwäche ist für die Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung in gleicher Weise geregelt.[4] Für den Widerruf der Bestellung stellt er nach dem Steuerberatungsgesetz nur einen bedingten Grund dar.[5] Es ist kein Grund

---

1) Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 WPO 1975

2) Vgl. Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu § 37 StBerG, Anm. 4a

3) Vgl. § 10 Abs. 2 Nr. 2 WPO 1975

4) Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 3 WPO 1975 und § 37 Abs. 2 Nr. 2 StBerG

5) Vgl. § 46 Abs. 3 Nr. 3 StBerG 1975; im Gegensatz dazu § 20 Abs. 2 Nr. 3 WPO 1975

ersichtlich, in diesem Zusammenhang zwischen der Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung und der Rücknahme der Bestellung einen Unterschied zu machen.

Als letzter wesentlicher Unterschied zwischen den Berufsordnungen ist anzuführen, daß der Verstoß eines Wirtschaftsprüfers gegen die Verpflichtung, die vorgeschriebene Haftpflichtversicherung[1] zu unterhalten, einen unbedingten Rücknahmegrund darstellt,[2] während das Steuerberatungsgesetz zwar auch den Abschluß einer Berufshaftpflichtversicherung verlangt,[3] den Verstoß gegen diese Pflicht aber nicht zum unbedingten Rücknahmegrund erklärt. Wegen der Bedeutung, die der Abschluß einer Berufshaftpflichtversicherung für die Ausübung des Berufs hat, sollten die Folgen, die ein Verstoß gegen die Versicherungspflicht[4] nach sich zieht, im Gesetz geregelt werden.

Der Vergleich der Kriterien, nach denen die persönliche Eignung für die Berufsausübung beurteilt wird, hat trotz der bestehenden Unterschiede in den gesetzlichen Regelungen eine so weitgehende Übereinstimmung gezeigt, daß unter diesem Gesichtspunkt einer Zulassung von Angehörigen steuerberatender Berufe keine Hindernisse entgegenstehen.

---

1) Vgl. § 54 WPO 1975

2) Vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 4 WPO 1975

3) Vgl. § 67 StBerG 1975

4) Die beharrliche Weigerung, eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen, rechtfertigt eine Ausschließung aus dem Beruf. Vgl. LG Hannover, Beschluß vom 1.12.1971, - 44 StL 14/71 -, abgedruckt bei Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Rechtsprechung zum Berufsrecht, Gruppe 12(3), S. 61 f.

VI. Die Berufspflichten und die Überwachung ihrer Einhaltung

a) Verhaltensnormen als Grundlage der Berufsausübung

Die Vertrauenswürdigkeit der Prüferurteile hängt nicht nur von dem Ausleseprozeß ab, der die Zulassung vorausgeht, sondern auch von dem Verhalten des Prüfers während seiner Berufstätigkeit. Er muß sich so verhalten, daß er beim Prozeß der Urteilsbildung seine Unabhängigkeit bewahrt und die Interessen aller Gruppen, zu deren Schutz er tätig wird, sorgfältig gegeneinander abwägt.[1] Dies erfordert, daß sich alle Berufsangehörigen Regeln berufsethischen Verhaltens unterwerfen, deren Verletzung disziplinarisch geahndet wird.[2]

Die Angehörigen steuerberatender Berufe haben ebenso wie Wirtschaftsprüfer wichtige Gemeinschaftsaufgaben zu erfüllen, die es verbieten, daß sich die Tätigkeit in einer schrankenlosen Wahrnehmung der Interessen der Auftraggeber erschöpft. Der Beruf des Steuerberaters bzw. des Steuerbevollmächtigten kommt insofern einem öffentlichen Amt nahe.[3] Seine Ausübung verlangt ebenfalls die Beachtung bestimmter Verhaltensregeln.

Der Gesetzgeber hat in beiden Berufsordnungen allgemeine Berufspflichten kodifiziert, die allerdings auslegungsbedürftig sind, da es sich weitgehend um unbe-

---

1) Vgl. Pougin, E., Die Sozialverpflichtung des Wirtschaftsprüfers, BFuP 1976, S. 95

2) Vgl. die Forderung des Art. 11 Abs. 4 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

3) Vgl. OLG Celle, Beschluß vom 2.6.1960, - 10 U 151/59 -, DB 1960, S. 1181. So auch OLG Saarbrücken, Beschluß vom 25.2.1965, - StO 1/65 -, abgedruckt bei Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Rechtsprechung zum Berufsrecht, Gruppe 12(2), S. 19

stimmte Rechtsbegriffe handelt.[1] Die Auslegung erfolgt durch Standesrichtlinien,[2] deren Erlaß zu den Aufgaben der Berufskammern zählt.[3]

Nach der Wirtschaftsprüferordnung sind Wirtschaftsprüfer verpflichtet, ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten haben sie sich unparteiisch zu verhalten.[4] Verlangt wird ferner, daß sich Wirtschaftsprüfer solcher Tätigkeiten enthalten, die mit ihrem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs unvereinbar sind. Bei ihrer Tätigkeit haben sich Wirtschaftsprüfer der besonderen Berufspflichten bewußt zu sein, die aus dem Recht zur Erteilung gesetzlich vorgeschriebener Bestätigungsvermerke resultieren. Auch außerhalb der Berufstätigkeit werden Wirtschaftsprüfern in ihrem Verhalten Schranken auferlegt.[5]

Die allgemeinen Berufspflichten der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten verlangen, daß der Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben ist.[6] Tätigkeiten, die mit dem Beruf des Steuerberaters und Steuerbevollmächtigten nicht vereinbar sind, haben zu unterbleiben. Auch außerhalb der Berufstätigkeit haben sich die Angehörigen steuerberatender Berufe des Vertrauens

---

1) Vgl. Leffson, U., Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 101; v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen. Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, a.a.O., S. 128; Mittelsteiner, K.-H., Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1977, S. 307

2) Zur Bedeutung von Standesrichtlinien vgl. BGH, Urteil vom 8.12.1975, - StbStR 2/75 -, abgedruckt bei Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Rechtsprechung zum Berufsrecht, Gruppe (12)1, S. 25

3) Vgl. § 57 Abs. 2 Nr. 5 WPO und § 86 Abs. 2 Nr. 2 StBerG 1975

4) Vgl. § 43 Abs. 1 WPO 1975

5) Vgl. § 43 Abs. 2 WAO 1975

6) Vgl. § 57 Abs. 1 StBerG 1975

und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert.[1)]

Der Vergleich der allgemeinen Berufspflichten von Wirtschaftsprüfern einerseits und Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten andererseits zeigt weitgehende Übereinstimmungen. Als gravierendster Unterschied ist aber die Forderung nach unparteiischem Verhalten der Wirtschaftsprüfer festzuhalten, auf den noch einzugehen ist. Auffällig ist ferner die Verpflichtung der Wirtschaftsprüfer, sich der besonderen Berufspflichten bewußt zu sein, die sich aus der Berechtigung zur Durchführung gesetzlicher Prüfungen ergeben. Diese Verhaltensnorm entspricht dem gesetzlichen Berufsbild. Im folgenden werden die allgemeinen Berufspflichten und ihre Auslegung miteinander verglichen, um zu überprüfen, inwieweit materielle Unterschiede im einzelnen bestehen.

b) Vergleich der Berufspflichten

1. Die Berufsgrundsätze der Verschwiegenheit, des berufswürdigen Verhaltens und des Werbeverbots

Auf die Grundsätze der Verschwiegenheit, der Gewissenhaftigkeit und des berufswürdigen Verhaltens braucht deshalb nur kurz eingegangen zu werden, da sie auch für andere freie Berufe charakteristisch sind und sich keine Besonderheiten für den prüfenden Berufsstand ergeben.

Wirtschaftsprüfer und ihre Mitarbeiter haben ebenso wie Steuerberater und Steuerbevollmächtigte einschließlich Mitarbeiter den Grundsatz der Verschwiegenheit zu beachten, da ihre Tätigkeit voraussetzt, daß Mandanten auch solche privaten oder geschäftlichen Sachverhalte

1) Vgl. § 57 Abs. 2 StBerG 1975

offenbaren, an deren Geheimhaltung diese ein schutzwürdiges Interesse haben.

Nach den Berufsrichtlinien haben Wirtschaftsprüfer Kenntnisse von Tatsachen und Umständen, die ihnen bei ihrer Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, sorgfältig zu hüten. Es ist ihnen untersagt, diese für sich zu verwerten noch unbefugt zu offenbaren.[1] Auch bei Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten bezieht sich die Pflicht zur Verschwiegenheit auf alles, was ihnen im Rahmen der Berufsausübung anvertraut oder bekannt geworden ist und soweit es die Verhältnisse der Mandanten betrifft.[2]

Auch hinsichtlich des berufswürdigen Verhaltens herrscht zwischen den Berufsständen Übereinstimmung. Dazu gehört vor allem die größte Sorgfalt in finanziellen Angelegenheiten. Nach der Auslegung beider Berufsordnungen stellt es einen Verstoß gegen die Berufspflichten dar, wenn ein Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter leichtfertig seine finanziellen Verhältnisse zerrüttet.[3]

Zum berufswürdigen Verhalten zählt ferner, daß eine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen wird, da es im Interesse der Öffentlichkeit und des Ansehens der Berufsstände erforderlich ist, die Auftraggeber vor Vermögensschäden zu schützen, die ihnen durch die Inan-

---

1) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, IV. Verschwiegenheit, a.a.O., S. 19

2) Vgl. Abschnitt 17 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 12; OLHG Hamm, Beschluß vom 30.6.1967, - 13 W 29/67 -, BB 1969, S. 860

3) Vgl. Richtungsweisende Feststellung Nr. 2 zu VI. Berufswürdiges Verhalten, Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, a.a.O., S. 23; für die Angehörigen steuerberatender Berufe vgl. OLG Saarbrücken, Beschluß vom 25.2.1965, - StO 1/65 -. abgedruckt bei Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Rechtsprechung zum Berufsrecht, Gruppe 12(2), S. 18

spruchnahme der Dienste der Berufsangehörigen erwachsen können. Während die Mindestversicherungssumme für Wirtschaftsprüfer durch Rechtsverordnung[1] auf 500.000 DM festgesetzt ist, verlangt § 67 StBerG 1975 nur eine "angemessene" Versicherungssumme. Nach den Standesrichtlinien für die Steuerberater und Steuerbevollmächtigten soll "in der Regel" eine Versicherungssumme von 100.000 DM für den einzelnen Schadensfall bei einer Höchstleistung der zweifachen Summe für alle in einem Versicherungsjahr verursachten Schäden nicht unterschritten werden.[2]

Der für Wirtschaftsprüfer geforderte Versicherungsschutz geht von der aktienrechtlichen Vorschrift aus, die die Schadensersatzpflicht auf 500.000 DM je Prüfung begrenzt.[3] Wenn auch die Mindestversicherungssumme der Angehörigen steuerberatender Berufe der der vereidigten Buchprüfer entspricht,[4] so ist für den Fall der Einbeziehung von Angehörigen steuerberatender Berufe in den Pflichtprüferkreis zu überlegen, ob der Mindestbetrag der Versicherungssumme nicht anzuheben ist, da ein freiwilliger Abschluß von höheren Deckungssummen als 500.000 DM bei Wirtschaftsprüfern nicht selten ist.[5] Er sollte mindestens den Betrag ausmachen, auf den die Haftung im Falle der Prüfung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung begrenzt wird.[6]

---

1) Vgl. § 2 Abs. 2 der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer vom 8.12.1967, BGBl. I S. 1212

2) Vgl. Abschnitt 19 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 13

3) Vgl. § 168 Abs. 2 AktG 1965; WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 33

4) Vgl. § 6 der Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer

5) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 34

6) Nach Art. 62 des Vorschlags einer 5. EG-Richtlinie (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 131 vom 13.12.1972) ist für Prüfungen von Aktiengesellschaften keine begrenzte Haftung vorgesehen.

Daneben wird vorgeschlagen, auch die Mindesthöhe der Deckungssumme nicht mehr durch Auslegung der Gesetzesvorschriften durch Standesrichtlinien, sondern durch Rechtsverordnung festzusetzen. Dieser Vorschlag erfolgt deshalb, weil ein Verstoß gegen die Versicherungspflicht bei Wirtschaftsprüfern heute schon nach § 20 Abs. 2 Nr. 4 WPO zu einer Rücknahme der Bestellung führt.

Zum berufswürdigen Verhalten gehört auch die Art und Weise, in der die Berufsangehörigen ihre Tätigkeit kundmachen und Aufträge übernehmen. Werbung ist sowohl Wirtschaftsprüfern als auch Angehörigen steuerberatender Berufe untersagt.[1] Die Einschränkung "berufswidrige Werbung" in § 57 Abs. 1 StBerG 1975 kann nicht so interpretiert werden, als seien den Angehörigen steuerberatender Berufe hier größere Freiheiten eingeräumt worden. Dies zeigt der Vergleich der Standesrichtlinien.

2. Die Tätigkeitsbeschränkungen

Zur Sicherung der Berufspflichten der Unabhängigkeit und der Eigenverantwortlichkeit und zur Wahrung des Charakters des Wirtschaftsprüferberufes als eines freien Berufes[2] ist der Kreis der mit der Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers zu vereinbarenden Tätigkeiten stark eingeschränkt. Das gleiche gilt für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, da auch sie ihre Tätigkeit unabhängig und objektiv auszuüben haben.[3] Hinsichtlich der hier zu untersuchenden Fragestellung bestehen in den mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers bzw. Steuerberaters und Steuerbevollmächtigten zu vereinbarenden Tätigkeiten keine wesentliche Unterschiede.

---

1) Vgl. § 52 WPO 1975; §§ 8 und 57 Abs. 1 StBerG 1975

2) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 145

3) Vgl. Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu § 22 StBerG a.F., Anm. 9a

Das Verbot, eine gewerbliche Tätigkeit auszuüben, gilt für beide Berufsstände. Diese Vorschrift wird sowohl in den Standesrichtlinien der Wirtschaftsprüfer als auch in denen der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten sehr streng ausgelegt. So ist die Annahme von Vorteilen jeder Art von Dritten, z.B. Provisionen für Vermittlungstätigkeit, berufswidrig.[1)]

Zur Wahrung der verlangten Eigenverantwortlichkeit ist jede Tätigkeit im Beamten- oder Angestelltenverhältnis untersagt, es sei denn, daß die eng begrenzten Ausnahmemerkmale erfüllt werden.[2)] Unterschiede zwischen den Berufsständen bestehen insoweit, als Wirtschaftsprüfer ihren Beruf nicht als Angestellte eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder einer Steuerberatungsgesellschaft ausüben dürfen. Wird ein Wirtschaftsprüfer Vorstandsmitglied, Geschäftsführer oder persönlich haftender Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft, so muß er das Recht behalten, Pflichtprüfungsaufträge durchzuführen.[3)] Das gleiche gilt für den Fall, daß er eine Sozietät mit einem Steuerberater oder einem Rechtsanwalt eingeht.[4)]

Ein Wirtschaftsprüfer, der eine Angestelltentätigkeit bei einem Wirtschaftsprüfer, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder anderen zugelassenen Prüfungseinrich-

---

1) Vgl. Abschnitt 7, Abs. 1 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 9; Richtungsweisende Feststellung Nr. 2 zu VII. Unvereinbare Tätigkeiten, Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, a.a.O., S. 28. Vgl. dazu auch Behrendt, W., Fragen der Standesaufsicht, in: Verband der steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e.V., Referate der Fachtung Bad Harzburg 1976, o.O.u.J. (1977), S. 74

2) Vgl. § 43 Abs. 3 Nr. 2 WPO 1975 und § 57 Abs. 4 Nr. 2 StBerG 1975

3) Vgl. § 44 Abs. 5 WPO 1975

4) Vgl. Richtungsweisende Feststellung Nr. 6 zu III. Eigenverantwortlichkeit, Richtlinie für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, a.a.O., S. 17

tungen ausübt, muß zeichnungsberechtigt sein.[1] Für bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften angestellte Wirtschaftsprüfer ist die Rechtsstellung von Prokuristen vorgesehen.[2] Angestellte Steuerberater und Steuerbevollmächtigte müssen ebenfalls zeichnungsberechtigt sein,[3] Prokura für bei Steuerberatungsgesellschaften angestellte Steuerberater verlangt das Steuerberatungsgesetz jedoch nicht. Mit der Erteilung der Prokura wird die Eigenverantwortlichkeit des angestellten Berufsangehörigen auch nach außen kenntlich gemacht.[4] Aus diesem Grunde sollte eine analoge Vorschrift ins Steuerberatungsgesetz aufgenommen werden, falls der Pflichtprüferkreis auf Angehörige steuerberatender Berufe erweitert wird.

3. Der Berufsgrundsatz der Eigenverantwortlichkeit

Eigenverantwortlichkeit bedeutet die alleinige Übernahme der vollen Verantwortung für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen. Da ein Prüfer sein Urteil selbst bilden soll, muß er auch die Verantwortung dafür übernehmen, daß er alle hierzu notwendigen Tatbestände erfaßt und den Vergleichs-, Urteils- und Berichtsprozeß sorgfältig durchführt. "Er soll keine Möglichkeit haben, sich zu exkulpieren und seine Verantwortung abzuwälzen."[5]

Eigenverantwortlichkeit ist auch von Angehörigen steuerberatender Berufe zu verlangen. So ist es z.B. denkbar, daß ein Auftraggeber versucht, einen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten zu einem Verhalten zu veranlassen,

---

1) Vgl. § 44 Abs. 1 Nr. 3 WPO 1975
2) Vgl. § 45 WPO 1975
3) Vgl. § 60 Abs. 1 Nr. 2 StBerG
4) Vgl. § 53 HGB
5) v. Wysocki, K., a.a.O., S. 139

das gegen die Gesetze oder Berufspflichten verstoßen würde. Die Eigenverantwortung eines Steuerberaters oder eines Steuerbevollmächtigten kann durch den Auftrag eines Mandanten nicht eingeschränkt werden. Unzumutbare Aufträge sind abzulehnen.[1)]

Die Eigenverantwortlichkeit eines Berufsangehörigen kann in zweifacher Weise gefährdet sein.[2)] Der eine Fall besteht darin, daß er Weisungen zu beachten hat. Die Vorkehrungen, die hier zu treffen sind, wurden bereits im Zusammenhang mit den Tätigkeiten behandelt, die der Ausübung der Berufe entgegenstehen. Die Eigenverantwortlichkeit ist zweitens dann gefährdet, wenn der Berufsangehörige den Überblick über seinen Tätigkeitsbereich verliert, vor allem, wenn er nicht mehr in der Lage ist, die Tätigkeit von Mitarbeitern derart zu überblicken und zu beurteilen, um sich ein eigenes Urteil bilden zu können. Die Berufsrichtlinien für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigte stimmen in dieser Auslegung des Berufsgrundsatzes der Eigenverantwortlichkeit überein.[3)]

Die Auslegung des Berufsgrundsatzes der Eigenverantwortlichkeit durch die Standesrichtlinien der Wirtschaftsprüfer ist aber insofern enger, als hier eine Höchstzahl der ständig tätigen Prüfer einschließlich der in der Berarung tätigen Mitarbeiter und Berichtskritiker festgesetzt wird. Sie darf fünf für jeden in eigener Praxis,

---

1) Vgl. Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu § 22 StBerG a.F., Anm. 5b

2) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 139

3) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, III. Eigenverantwortlichkeit, a.a.O., S. 15; Abschnitt 4 Abs. 1 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 7

oder in einer Sozietät oder in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer nicht überschreiten.[1] Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten enthalten keine derartige Vorschrift, obwohl auch für diesen Berufsstand gilt, daß "die Zahl der Mitarbeiter nicht so erhöht werden (darf), daß kein Überblick über die in der Praxis geleisteten Arbeiten mehr möglich ist."[2]

4. Der Berufsgrundsatz der Gewissenhaftigkeit

Die Verpflichtung zu gewissenhafter Berufsausübung verlangt zweierlei. Erstens sind die Interessen der Auftraggeber und zweitens die Gesetze und die fachlichen Regeln zu beachten.[3] Durch den Hinweis auf die Beachtung der Gesetze und der fachlichen Regeln wird hervorgehoben, daß auch übergeordnete berufsrechtliche Vorschriften bestehen, die den Pflichten gegenüber den Auftraggebern vorgehen können. Die Standesrichtlinien der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer unterstreichen dies durch die Verpflichtung des Prüfers, nach seinem Gewissen zu handeln und sich hierbei vom Grundsatz der getreuen und sorgfältigen Rechenschaftslegung leiten zu lassen.[4]

---

1) Vgl. Richtungsweisende Feststellung Nr. 5 zu III. Eigenverantwortlichkeit der Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer, a.a.O., S. 16

2) Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu § 22 StBerG a.F., Anm. 5 c

3) Für den steuerberatenden Berufsstand vgl. Begründung zu § 30 Abs. 1 des Entwurfs eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz), BT-Drucksache III/128, S. 32; für den prüfenden Berufsstand vgl. Richtlinie für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, II. Gewissenhaftigkeit, a.a.O., S. 11

4) Vgl. Richtlinie für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, II. Gewissenhaftigkeit, a.a.O., S. 11

Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten enthalten eine analoge Vorschrift. Ist die Durchführung eines Auftrages nach den Grundsätzen pflichtgemäßer Berufsausübung nicht möglich, so ist der Auftrag zurückzugeben.[1)]

Wirtschaftsprüfer können dann gegen den Grundsatz der Gewissenschaftigkeit verstoßen, wenn sie bei Prüfungshandlungen ohne wichtigen Grund von der Berufsauffassung abweichen, die sich in den von den Fachausschüssen des Instituts der Wirtschaftsprüfer abgegebenen Fachgutachten und Stellungnahmen niederschlägt.[2)] Für den Fall, daß Angehörige steuerberatender Berufe Prüfungen durchführen, schreiben die Standesrichtlinien vor, daß sie sich "hinsichtlich des Umfangs der Prüfung, der Prüfungshandlungen und des Vermerks über das Ergebnis der Prüfungen an die dafür geltenden Grundsätze zu halten (haben)."[3)]

Damit ergibt sich die Frage, was zu den "dafür geltenden Prüfungsgrundsätzen" zählt. Mit Sicherheit zählen hierzu die Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zu Abschlußvermerken und Prüfungsvermerken von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten.[4)] Es ist aber mehr als fraglich, ob diese Hinweise ausreichend sind, die Anwendung einheitlicher Grundsätze zu garantieren. In Zweifelsfällen ist daher auf die Berufsauffassung des wirtschafts-

---

1) Vgl. Abschnitt 15 Abs. 1 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 11

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 55

3) Abschnitt 15 Abs. 2 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 11

4) Vgl. Abschlußvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, - Hinweise der Bundessteuerberaterkammer -, beschlossen von der Bundeskammerversammlung am 13./14.6.1977, abgedruckt bei: Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Empfehlungen für die Berufspraxis, Gruppe 14 (1a), S. 1 ff.

prüfenden Berufsstandes zurückzugreifen, wenn geklärt werden muß, ob der Grundsatz der Gewissenhaftigkeit bei der Durchführung einer Prüfung in ausreichendem Maße beachtet wurde.

Für den Fall, daß Angehörige steuerberatender Berufe die Befugnis zur Erteilung gesetzlicher Prüfungsvermerke erhalten, müßte zur Sicherung der Anwendung einheitlicher Prüfungsgrundsätze die Beachtung der Fachgutachten und Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer verbindlich vorgeschrieben werden. Für die Zukunft ist darüber hinaus zu überlegen, in welcher Weise gesetzliche Abschlußprüfer, die nicht dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer angehören, an der Meinungsbildung, was als allgemein gültiger Prüfungsgrundsatz anerkannt werden soll, beteiligt werden können. Als Lösung bietet sich eine von der Wirtschaftsprüfer- und der Bundessteuerberaterkammer getragene Arbeitsgemeinschaft an.

5. Der Berufsgrundsatz der Unabhängigkeit

aa) Zu den Begriffen der Unabhängigkeit und Unbefangenheit

Der Grundsatz, daß ein Prüfer gegenüber allen am Ergebnis der Prüfung Interessierten unabhängig sein muß, gehört zu den fundamentalen Berufsgrundsätzen der prüfenden Berufsstände in allen Ländern.[1] Diese Forderung bedarf keiner näheren Begründung, da sie selbstverständlich und ohne weiteres einleuchtend ist.[2]

---

1) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 130

2) Vgl. Forster, K.-H., Gedanken zur passiven Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, in: Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von J. Baetge, A. Moxter und D. Schneider, Düsseldorf 1976, S. 327

Wann der Tatbestand der Abhängigkeit vorliegt, ist jedoch sehr schwer zu bestimmen.[1] Dies liegt daran, daß die Abhängigkeit eine Kategorie der inneren Haltung ist.[2] Die innere Unabhängigkeit des Prüfers wird durch seine Einstellung zum Prüfungsstoff und zu den Personen ausgedrückt, die ein Interesse an einem bestimmten Ergebnis der Prüfung haben.[3] Ist die innere Unabhängigkeit nicht vorhanden, so ist der Prüfer befangen.

Da die innere Unabhängigkeit einer Reihe von Gefahren ausgesetzt ist, sie sich als Element der persönlichen Einstellung des Prüfers aber nicht erzwingen läßt,[4] erfassen die rechtlichen Regelungen nach außen in Erscheinung tretende Ursachen der Befangenheit.[5] Die äußere Unabhängigkeit, d.h. das Freisein von rechtlichen und wirtschaftlichen Einwirkungsmöglichkeiten Dritter, stellt die zweite Ebene des Begriffs der Unabhängigkeit dar.[6] Ist die äußere Unabhängigkeit nicht gegeben, so wird unwiderlegbar Befangenheit vermutet.[7] Der Gesetzgeber beläßt es

---

1) Aus diesem Grunde wurde davon Abstand genommen, den Begriff der Unabhängigkeit in der Buchprüfer-Richtlinie zu definieren. Vgl. Begründung zu Art. 3 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie, a.a.O., S. 7

2) Vgl. Schulze-Osterloh, J., Stellung und Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, a.a.O., S. 101

3) Vgl. Jäckel, G., Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Hamburg, Berlin, Bonn 1960, S. 38; Richter, M., Die Inkompatibilität von Jahresabschlußprüfung und Unternehmensberatungen durch Wirtschaftsprüfer, JfB 1977, S. 23

4) Vgl. Schulze-Osterloh, J., a.a.O., S. 102; v. Wysocki, K., a.a.O., S. 131

5) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 131

6) Vgl. Richter, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität ..., a.a.O., S. 100

7) Vgl. v. Wysocki, K., a.a.O., S. 131

aber nicht bei der Forderung einer unabhängigen Berufsausübung durch Wirtschaftsprüfer und der Regelung äußerer Unabhängigkeitstatbestände, sondern er geht einen Schritt weiter, indem er verlangt, daß der Wirtschaftsprüfer seine Tätigkeit zu versagen hat, wenn ein Dritter die berechtigte Besorgnis der Befangenheit äußert.[1)]

Die Forderung nach Unabhängigkeit, die bislang nur im Hinblick auf den prüfenden Berufsstand behandelt wurde, findet sich auch in der Berufsordnung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten.[2)] Die Unabhängigkeit bezieht sich hier einmal auf das Verhältnis zur Finanzverwaltung.[3)] Hier ist die Unabhängigkeit durch die berufliche Selbstverwaltung und die Unterstellung unter die Berufsgerichtsbarkeit gesichert. Im Verhältnis zu den Mandanten und auch zu Angestellten ist der unbestimmte Rechtsbegriff der Unabhängigkeit jedoch auslegungsbedürftig.

Ausgehend von der Tätigkeit der Angehörigen steuerberatender Berufe bedeutet Unabhängigkeit nicht in jedem Falle Unbefangenheit, da die Interessen der Auftraggeber zu vertreten sind. "Das bringt zwangsläufig eine gewisse Subjektivität mit sich, die so lange nicht berufswidrig ist, wie nicht unzulässige Mittel, z.B. Täuschung angewandt oder ungesetzliche Ziele, z.B. Steuerhinterziehung verfolgt werden."[4)] Die Standesrichtlinien untersagen daher auch nur das Eingehen von Bedingungen, die die berufliche Entscheidungsfreiheit gefährden können.[5)]

---

1) Vgl. § 49 WPO; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Bd. 2, Erl. zu § 163, Tz 32

2) Vgl. § 57 Abs. 1 StBerG 1975

3) Vgl. Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses (16. Ausschuß) über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Steuerberatungsgesetz), - Drucksache 128, 2859 -, Bericht des Abgeordneten Lange (Essen), Zu BT-Drucksache III/2859, S. 5

4) Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., a.a.O., Kommentierung zu §§ 22 StBerG a.F., Anm. 4a

5) Vgl. Abschnitt 2 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 7

Der Unterschied in der Unabhängigkeit zwischen Wirtschaftsprüfern und Angehörigen steuerberatender Berufe besteht also darin, daß der Wirtschaftsprüfer als Abschlußprüfer zusätzlich alle Situationen vermeiden muß, die sein Urteil beeinflussen können.[1] Die Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer heben aber ausdrücklich hervor, daß der Grundsatz der Besorgnis der Befangenheit nicht anwendbar ist, wenn Auftraggeber in wirtschaftlichen und steuerlichen Angelegenheiten vertreten werden.[2] Es ist also zwischen dem Tatbestand der äußeren Unabhängigkeit, der für die gesamte Berufsausübung gilt und der Unbefangenheit zu unterscheiden, die die Tätigkeit des Prüfers erfordert.

bb) Zur Vereinbarkeit von Prüfung und Steuerberatung

Die Vereinbarkeit von Prüfung und Beratung allgemein ist eines der umstrittensten Themen der Jahresabschlußprüfung.[3] Die Inkompatibilität von Prüfung und Beratung wird im wesentlichen mit zwei Argumenten gestützt. Das erste bezieht sich auf das Verhältnis zwischen Prüfer und Prüfungsgegenstand. Ein Prüfer kann in Konflikt geraten, wenn er als Berater Empfehlungen ausgesprochen hat, die er später prüfen muß. Das zweite Argument richtet sich auf die wirtschaftlichen Folgen des Beratungsauftrages. Lukrative Beratungsmandate enthalten die Gefahr, daß sich die Kundenabhängigkeit des Prüfers vergrößert.

---

1) Vgl. Richter, M., a.a.O., S. 100

2) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, I. Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, a.a.O., S. 7

3) Vgl. hierzu besonders Richter, M., Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, a.a.O., Kloock, J., a.a.O., S. 845 ff., Jacobs, O.H., a.a.O., S. 2239, sowie die in den Beiträgen angegebene Literatur

Das Entstehen einer Kundenabhängigkeit aufgrund eines zusätzlichen Beratungsauftrages kann nicht als ein besonderes Problem der gleichzeitig ausgeübten Prüfungs- und Beratungstätigkeit angesehen werden. Finanzielle Abhängigkeiten können schon durch ein umfangreiches Prüfungsmandat entstehen.[1)]

Der Gefahr der Kundenabhängigkeit soll die Richtungweisende Feststellung Nr. 8 zur Unabhängigkeit der Berufsrichtlinien der Wirtschaftsprüfer[2)] entgegenwirken, die festhält, daß eine Abhängigkeit begründet werden kann, wenn das von einem Mandanten, für den Prüfungsaufträge durchgeführt werden, insgesamt gezahlte Honorar auf Dauer einen wesentlichen Anteil der Einkünfte des Wirtschaftsprüfers ausmacht. Diese Vorschrift ist zwar wenig präzise,[3)] zeigt aber dennoch einen Weg auf, wie Kundenabhängigkeit vermieden werden kann.

Zum ersten Argument, Befangenheit bei Identität von Beratungs- und Prüfungsobjekt, ist folgendes zu bemerken. Ein Prüfer, der ein Unternehmen steuerlich beraten hat, kann in folgende Situationen kommen. Er entdeckt bei der Prüfung Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften, die nur Bedeutung für die Handelsbilanz haben. In diesem Fall gerät er in keine Konfliktsituation, da es sich nicht um einen Gegenstand der steuerlichen Beratung handelt. Denkbar ist aber im Interessenkonflikt dann, wenn die Steuerberatung wegen des Maßgeblichkeitsprinzips zu fehlerhaften Ansätzen auch in der Handelsbilanz geführt hat. In diesem Fall besteht aber in der Außenprüfung des Finanzamtes ein Regulativ, den Fehler schon bei der Prüfung auf-

---

1) Vgl. Maul, K.-H., a.a.O., S. 257 f.

2) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, Richtungweisende Feststellung Nr. 8 zu I. Unabhängigkeit und Unbefangenheit, a.a.O., S. 9

3) Zur Kritik vgl. Egner, H., Buchner, M., Heistermann, F., Moegelin, G., Moog, K., a.a.O., S. 1289

zudecken und korrigieren zu lassen. Ein Verschweigen des Beratungsfehlers durch den Prüfer und seine Aufdeckung bei einer Außenprüfung stellt für das Auftragsverhältnis eine größere Gefahr dar als das rechtzeitige Eingestehen eines Beratungsfehlers.[1)]

Steuerberatung und Jahresabschlußprüfung sind jedoch dann miteinander unvereinbar, wenn die Steuerberatung im weitesten Sinne gemeint ist, d.h. wenn sie sich auf die Führung der Bücher und die Erstellung des steuerlichen Jahresabschlusses erstreckt und dieser zugleich als Handelsbilanz dienen soll.[2)] Unter dieser Einschränkung werden die Gefahren einer möglichen Befangenheit des Prüfers infolge gleichzeitiger steuerlicher Beratung für nicht so gravierend erachtet, als daß ein gesetzliches Verbot von gleichzeitiger Steuerberatung und Prüfung gefordert werden sollte.

6. Der Berufsgrundsatz der Unparteilichkeit

Der Berufsgrundsatz der Unparteilichkeit findet sich, bedingt durch das gesetzliche Berufsbild, nur in der Berufsordnung des prüfenden Berufsstandes. Nach den Gesetzesmaterialien[3)] handelt es sich hierbei um die maßgebliche Berufspflicht bei Prüfungsfeststellungen und der Erstattung von Gutachten, die wegen ihrer Bedeutung

---

1) Vgl. Kloock, J., a.a.O., S. 849

2) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, Richtungweisende Feststellung Nr. 3 zu I. Unabhängigkeit und Unbefangenheit, a.a.O., S. 8

3) Vgl. Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses (16. Ausschuß) über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), - Drucksachen 201, 2565, Nachtrag zu 2565 -, und den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der vereidigten Buchprüfer (Buchprüferordnung), - Drucksachen 202, 2565, Nachtrag zu 2565 - , zu BT-Drucksache 2565, S. 4

neben anderen Kriterien den Berufseid[1] rechtfertigt. Bei der Beratung und Wahrung von Interessen besteht die Berufspflicht der Unparteilichkeit nicht.[2]

Unparteilichkeit verlangt, daß alle wesentlichen Tatbestände zu verfassen und zu nennen sind. Einseitige Feststellungen sind selbst dann unzulässig, wenn das Gutachten bei widerstreitenden Interessen nur von einer der beteiligten Parteien bestellt wurde.[3]

Das Steuerberatungsgesetz enthält keine Forderung nach Unparteilichkeit. In den Standesrichtlinien dagegen wird der Fall der Interessenkollision[4] behandelt. Bereits wenn die Besorgnis einer Interessenkollision gegeben ist, dürfen Angehörige steuerberatender Berufe nicht tätig werden. Zulässig ist allerdings eine Tätigkeit mit Zustimmung der Beteiligten, z.B. zum Ausgleich widerstreitender Interessen. In diesem Fall muß davon ausgegangen werden, daß der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte das Gebot der Unparteilichkeit zu beachten hat, ohne daß dies ausdrücklich genannt wird.

Für den Fall aber, daß Angehörige steuerberatender Berufe die Befugnis zur Durchführung von Pflichtprüfungen erhalten, wäre eine deutliche Hervorhebung der Forderung nach Unparteilichkeit in der Berufsordnung zu verlangen, da Objektivität für die Ausübung einer Prüfungstätigkeit unabdingbare Voraussetzung ist.[5]

---

1) Vgl. § 17 WPO 1975

2) Vgl. Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, I. Unabhängigkeit und Unbefangenheit, a.a.O., S. 7

3) Vgl. Richtungweisende Feststellung Nr. 1 zu V. Unparteilichkeit, Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer, a.a.O., S. 21

4) Vgl. Abschnitt 3 Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 7

5) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 52

c) Die Überwachung berufspflichtkonformen Verhaltens

Der Gesetzgeber hat durch die Berufsordnungen für die Berufe der Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigten Verhaltensnormen vorgeschrieben, deren Einhaltung für die Berufsausübung als notwendig angesehen wird. Zur Durchsetzung dieser Regeln bedarf es eines Überwachungssystems, das sich in verschiedener Weise schaffen läßt. Die eine Möglichkeit besteht in geeigneten staatlichen Verwaltungsmaßnahmen, die andere in einer berufsständischen Selbstverwaltung unter Staatsaufsicht.

Während die Buchprüfer-Richtlinie zur Überwachung der zugelassenen Prüfer beide Wege zuläßt,[1] hat der deutsche Gesetzgeber die Aufsicht auf die berufsständischen Selbstverwaltungsorgane übertragen.

Mit der Wirtschaftsprüferordnung bzw. dem Steuerberatungsgesetz wurde den Berufsständen die Selbstverwaltung gegeben, indem Berufskammern in der Form der Körperschaft des öffentlichen Rechts geschaffen wurden, in denen die Berufsangehörigen über die Zwangsmitgliedschaft zusammengeschlossen sind.[2] Die Kammern als Körperschaften öffentlichen Rechts üben hoheitliche Funktionen aus, sie können gleichzeitig aber auch als Interessenvertretung ihrer Mitglieder tätig werden.[3]

Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie diejenigen Vorstandsmitglieder bzw. Geschäftsführer von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die nicht die Berufsqualifikation des Wirtschaftsprüfers besitzen,[4] sind

---

1) Vgl. Art. 11 Abs. 3 des Vorschlags einer 8. EG-Richtlinie

2) Für Wirtschaftsprüfer vgl. § 58 WPO 1975; für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte vgl. § 73 StBerG 1975

3) Vgl. Becker, F., Grundzüge des öffentlichen Rechts, München 1977, S. 113

4) Vgl. § 58 Abs. 1 WPO 1975

Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer, über die der Bundesminister für Wirtschaft die Staatsaufsicht ausübt. Diese beschränkt sich auf die Überwachung der Einhaltung von Gesetz und Satzung durch die Wirtschaftsprüferkammer.[1] Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine bundeszentrale Körperschaft, die durch fünf rechtlich unselbständige Landesgeschäftsstellen in der Durchführung ihrer Aufgaben unterstützt wird.

Diese Aufgaben bestehen darin, "die beruflichen Pflichten zu überwachen."[2] Von den besonders aufgeführten Einzelaufgaben sind die folgenden herauszuheben: Der Wirtschaftsprüferkammer obliegt insbesondere[3]

- zu überwachen, ob die Mitglieder ihre Pflichten erfüllen, und das Rügerecht zu handhaben,
- die allgemeine Auffassung über Fragen der Ausübung des Berufs in Richtlinien nach Anhörung der Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen festzustellen,
- das Berufsregister zu führen.

Die fachliche Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüferkammer erstreckt sich nach Ansicht des Bundeswirtschafts- wie des Bundesjustizministeriums auch darauf, zu überprüfen, ob die im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse bezüglich ihrer Gliederung den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.[4][5] Bei Pflichtverletzungen eines

---

1) Vgl. § 66 WPO 1975

2) § 157 Abs. 1 WPO 1975

3) Vgl. § 57 Abs. 2 WPO 1975

4) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 38

5) Richter, M., Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität ..., a.a.O., S. 188 ff., hält unter Hinweis auf die Ergebnisse empirischer Untersuchungen und Äußerungen staatlicher Aufsichtsbehörden eine umfassender Aufsicht für notwendig.

Kammermitglieds ergeben sich die folgenden berufsrechtlichen Konsequenzen.

Hat die Prüfung durch den Vorstand der Kammer ergeben, daß die Schuld des Berufsangehörigen gering ist und der Antrag auf Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens nicht erforderlich erscheint, ist das Verhalten zu rügen.[1] Die Rüge, die keine berufsgerichtliche Bestrafung darstellt, kann entsprechend der Schwere der Pflichtverletzung in Form der Mißbilligung, der scharfen Mißbilligung und der schärfsten Mißbilligung ausgesprochen werden.[2]

Verletzten Wirtschaftsprüfer schuldhaft ihre Pflichten, so wird gegen sie eine berufsgerichtliche Maßnahme verhängt, die in einer Warnung, einem Verweis, einer Geldbuße bis zu 20.000 DM oder der Ausschließung aus dem Beruf bestehen kann.[3]

Für die Berufsgerichtsbarkeit sind in erster Instanz die Kammer für Wirtschaftsprüfersachen beim Landgericht Düsseldorf, in zweiter Instanz der Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Oberlandesgericht Düsseldorf und in dritter Instanz der Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Bundesgerichtshof zuständig.[4]

Der Aufbau der Berufsorganisation der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten unterscheidet sich in einigen Punkten von der des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes. Während für Wirtschaftsprüfer nur eine für das gesamte Bundesgebiet zuständige Kammer besteht, bilden die Steuer-

---

1) Vgl. § 63 Abs. 1 WPO 1975

2) Vgl. WP-Handbuch 1977, a.a.O., S. 41

3) Vgl. §§ 66, 67 WPO 1975

4) Vgl. §§ 72, 73, 74 WPO 1975

berater und Steuerbevollmächtigten, die in einem Oberfinanzbezirk ihre berufliche Niederlassung haben, eine Berufskammer unter der Bezeichnung "Steuerberaterkammer".[1] Zur Zeit gibt es in der Bundesrepublik Deutschland 16 Steuerberaterkammern. Die einzelnen Steuerberaterkammern bilden eine Bundeskammer, die die Bezeichnung"Bundessteuerberaterkammer" führt und ebenfalls eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.[2] Die Aufsicht über die einzelnen Steuerberaterkammern übt die oberste Behörde des Landes aus, in dem die jeweilige Kammer ihren Sitz hat. Für die Bundessteuerberaterkammer ist der Bundesminister der Finanzen zuständig.[3]

Vergleicht man die Aufgabenverteilung auf die regionalen Kammern und die Bundeskammer, so ergibt sich im Vergleich zur Wirtschaftsprüferkammer folgender Unterschied. Die regionalen Kammern haben wie die Wirtschaftsprüferkammer die Aufgabe, die beruflichen Belange der Gesamtheit der Mitglieder zu wahren und die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen.[4] Sie führen auch das Berufsregister. Der Bundesteuerberaterkammer kommen eher Koordinationsaufgaben zu. So obliegt es ihr u.a.[5] insbesondere zu Fragen, die die Gesamtheit der Berufskammern angehen, die Auffassung der einzelnen Kammern zu ermitteln und im Wege gemeinschaftlicher Aussprache die Auffassung der Mehrheit festzustellen. Von besonderer Wichtigkeit ist die Aufgabe, die allgemeine Auffassung über Fragen der Ausübung des Steuerberaterberufes in Richtlinien festzustellen.[6] In diesem Punkt decken sich

---

1) Vgl. § 73 Abs. 1 StBerG 1975
2) Vgl. § 85 Abs. 1 und 2 StBerG 1975
3) Vgl. § 88 StBerG 1975
4) Vgl. § 76 Abs. 1 StBerG
5) Vgl. § 86 Abs. 2 StBerG
6) Vgl. § 86 Abs. 2 Nr. 2 StBerG 1975

also die Aufgaben der bundeseinheitlich zuständigen Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer.

Wie die Wirtschaftsprüferordnung enthält auch das Steuerberatungsgesetz als Aufsichtsmaßnahme der zuständigen Steuerberaterkammer die Rüge.[1] Anders als im wirtschaftsprüfenden Berufsstand wird hier aber nicht nach der Stärke der Maßregelung differenziert. Die bei Berufspflichtverletzungen möglichen berufsgerichtlichen Maßnahmen stimmen mit denen der Wirtschaftsprüferordnung überein.[2] Durch die Dezentralisierung der berufsständischen Selbstverwaltung ergibt sich auch eine Dezentralisierung der Berufsgerichtsbarkeit, da im ersten und zweiten Rechtszug die Kammern bzw. Senate für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen der für den Sitz der Steuerberaterkammer zuständigen Landes- bzw. Oberlandesgerichte zuständig sind.[3] Die dritte Instanz ist der Senat für Steuerberater- und Steuerbevollmächtigtensachen beim Bundesgerichtshof.

d) Zusammenfassende Würdigung

Der Vergleich der Regelung zu beachtender Berufspflichten in den Berufsordnungen hat in weiten Teilen grundsätzliche Übereinstimmung ergeben, wenn man einmal davon absieht, daß in einigen Punkten die Auslegung durch die Berufsrichtlinien der Wirtschaftsprüfer enger ist. Als wesentlichster Unterschied ist die unabdingbare Verankerung des Gebots der Unparteilichkeit in der Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer zu nennen. Sollte sich der Gesetzgeber entschließen, Angehörige steuerberatender Berufe in den Kreis der Pflichtprüfer einzubeziehen, muß

1) Vgl. § 91 StBerG 1975
2) Vgl. § 80 StBerG 1975
3) Vgl. §§ 95, 96 StBerG 1975

eine entsprechende Anpassung des Steuerberatungsgesetzes an die Wirtschaftsprüferordnung erfolgen.

Ein weiterer wichtiger Unterschied ergibt sich im Zusammenhang mit dem Berufsgrundsatz der Gewissenhaftigkeit, der die gebührende Beachtung fachlicher Verlautbarungen beinhaltet. In diesem Punkt besteht hinsichtlich betriebswirtschaftlicher Prüfungen beim steuerberatenden Berufsstand ein Nachholbedarf. Hier erweist sich aber die Existenz der Bundessteuerberaterkammer mit ihren Koordinationsaufgaben als vorteilhaft, da in deren Aufgabenbereich die Erarbeitung fachlicher Stellungnahmen zu Prüfungsfragen fallen würde. Zu beachten ist aber erstens, daß nicht nur eine Koordination der Meinungen zu fachlichen Problemen innerhalb des Berufsstandes, sondern auch mit dem prüfenden Berufsstand erforderlich ist. Zweitens ist zu berücksichtigen, daß Berufsrichtlinien über Fragen der Ausübung des Wirtschaftsprüferberufes nach Anhörung der Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen festzustellen sind.[1)]

Die nicht rechtsfähige Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen, über die der Bundesminister für Wirtschaft die Aufsicht führt, hat die Aufgabe, Fragen des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens zu behandeln, die die Belange der Wirtschaft und des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes berühren. Sie wird vom Deutschen Industrie- und Handelstag und der Wirtschaftsprüferkammer gebildet.[2)]

Die aufgeworfenen Probleme hinsichtlich der Einheitlichkeit von Prüfungsgrundsätzen läßt sich aber lösen.

---

1) Vgl. § 57 Abs. 2 Nr. 5 WPO 1975

2) Vgl. § 65 WPO 1975

Zu denken ist an eine Arbeitsgemeinschaft zwischen der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer sowie eine Beteiligung der Bundessteuerberaterkammer an der Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen.

Als problematisch könnte sich auch erweisen, daß die Berufsaufsichtsmaßnahmen dezentral getroffen werden. Um auch hier zu einem einheitlichen Vorgehen zu gelangen, könnte man daran denken, das Rügerecht und die Einleitung berufsgerichtlicher Maßnahmen bei Berufspflichtverletzungen im Zusammenhang mit gesetzlichen Jahresabschlußprüfungen auf die Bundessteuerberaterkammer zu übertragen.

Der Vergleich der einzuhaltenden Berufspflichten wirft eine letzte Frage auf. In der Literatur findet man die Aussage, daß der Wirtschaftsprüfer durch seinen unterschiedlichen Tätigkeitsschwerpunkt, seine Tradition und sein Selbstverständnis in höherem Umfang konfliktbereit sei als ein Angehöriger steuerberatender Berufe, da Konflikte mit dem Mandanten für diesen grundsätzlich neu seien. Während er bisher die Interessen seines Mandanten gegenüber den Finanzbehörden durchzusetzen versuchte, müßte er nun gegebenenfalls auch gegen die Interessen seines Mandanten auf die Einhaltung handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften dringen. Wegen der Tradition des Wirtschaftsprüferstandes dürfte ein Prüfungsmandant einen harten Standpunkt von einem Wirtschaftsprüfer auch eher zu akzeptieren bereit sein.[1)]

Diese Behauptung berücksichtigt nicht, daß die Problematik der Abgabe von Prüferurteilen und die dann veränderte Situation zum Mandanten den Angehörigen steuerbe-

---

1) So Richter, M., Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 105

ratender Berufe aus eigener Praxis bekannt ist, die freiwillige Prüfungen durchführen. Außerdem dürfen bei der steuerlichen Beratung die Interessen des Mandanten nur insoweit berücksichtigt werden, wie dies im Rahmen der steuerlichen Gesetzgebung möglich ist. Auch hier sind Konfliktfälle denkbar, in denen der Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigte seine Mitwirkung zu versagen hat.

Die Bereitschaft, das Urteil eines Prüfers bei abweichenden eigenen Interessen zu akzeptieren, dürfte im übrigen kaum von der Tradition des Berufs ..andes abhängen, dem der Prüfer angehört. Entscheidend ist hier der Eindruck, den der Mandant von der inneren Einstellung des jeweiligen Prüfers zu seiner Aufgabe hat.

D. Vorschlag zur Beteiligung von Angehörigen steuerberatender Berufe an gesetzlichen Jahresabschlußprüfungen

I. Die Eingrenzung möglicher Lösungsvorschläge

Die Einführung einer Pflichtprüfung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG hat zum Ziel, den Aussagewert von Jahresabschluß und Lagebericht zu sichern. Die Aufstellung subjektiver Zulassungsvoraussetzungen ist eines der Instrumente das gesetzte Ziel zu erreichen: Die angestrebte Qualität der Pflichtprüfung ist unter anderem abhängig von der fachlichen Qualifikation und der persönlichen Integrität der Prüfer. Zum Schutz der Jahresabschlußadressaten ist es erforderlich, daß der Gesetzgeber erstens die für die Pflichtprüfung notwendigen Mindestkenntnisse vor Erteilung der Prüfungsberechtigung unter Beweis stellen läßt und zweitens dafür sorgt, daß die Berufsausübung strengen Regeln unterworfen ist.

Die Untersuchung des Berufsbildes der Angehörigen steuerberatender Berufe, ihrer fachlichen und persönlichen Zulassungsvoraussetzungen zum Beruf des Steuerberaters bzw. Steuerbevollmächtigten sowie der Berufspflichten und der Vorkehrungen zu ihrer Einhaltung hat keine generellen Zweifel daran aufkommen lassen, daß Angehörige steuerberatender Berufe ungeeignet sind, in den Pflichtprüferkreis für Gesellschaften mit beschränkter Haftung bzw. GmbH & Co. KG einbezogen zu werden. Wegen der bestehenden Unterschiede zwischen den Berufsordnungen der Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigten und der Wirtschaftsprüfer sowie der vorgesehenen europäischen Regelung der Prüferqualifikation wird es aber nicht für vertretbar gehalten, allen Angehörigen steuerberatender Berufe aufgrund ihrer Bestellung zum Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten nach geltendem Recht ein uneingeschränktes Pflichtprüfungsrecht bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung einzuräumen. Diese Auffassung vertritt - allerdings sehr zurückhaltend - auch die Bundessteuerberaterkammer. In ihrer Entgegnung zu den "Feststellungen der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie zum Vorschlag der Wirtschaftsprüferkammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform" führt sie aus, daß sie "nur in der Zuweisung eines eigenständigen Prüfungsrechts für Steuerberater und Steuerbevollmächtigte - evt. unter bestimmten Auflagen[1] -" eine Möglichkeit sehe, den angesehenen Beruf des Steuerberaters leistungsfähig, konkurrenzfähig und auch für den akademischen Nachwuchs attraktiv zu erhalten.[2]

---

1) Der unterstrichene Einschub hebt sich im Original durch Normaldruck von dem sonst kursiv gedruckten Satz ab.

2) Vgl. DStR 1978, S. 86

Da der Beruf des Wirtschaftsprüfers ein Aufstiegsberuf ist, liegt natürlich auch die Überlegung nahe, an Pflichtprüfungen interessierte Angehörige steuerberatender Berufe, auf diesen Weg zu verweisen.[1] Die Möglichkeit, ein "normales" Wirtschaftsprüferexamen abzulegen, scheitert aber für bereits selbständig niedergelassene Angehörige steuerberatender Berufe in der Regel an den Zulassungsvoraussetzungen zur beruflichen Eignungprüfung, da diese u.a. eine zweijährige Tätigkeit bei einem Wirtschaftsprüfer, einer Wirtschaftsprüfungsgesellsch oder sonstigen zugelassenen Prüfungseinrichtung verlangt. Ohne erleichterte Übergangsregelungen wäre also für von der Einführung der Pflichtprüfung betroffene Angehörige steuerberatender Berufe die Ablegung des Wirtschaftsprüferexamens ausgeschlossen.

In ihrem Vorschlag für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform[2] erklärt sich die Wirtschaftsprüferkammer für eine Übergangszeit damit einverstanden, daß zur Zeit der Einführung der Pflichtprüfung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung bestellte Steuerberater sich bei Verzicht auf den Nachweis von Zulassungsvoraussetzungen einer Übergangsprüfung zum Beruf des Wirtschaftsprüfers unterziehen können. Diese Übergangsprüfung solle in einem verkürzten Examen bestehen. Gedacht wird an zwei Klausuren, vornehmlich aus dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungswesens, und der mündlichen Prüfung aller Gebiete des § 5 der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer mit Ausnahme des Steuerrechts.

---

1) Vgl. Maul, K.-H., a.a.O., S. 254

2) Vgl. Feststellung der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie Vorschlag der Kammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform, DB 1977, S. 1914 f.

Obwohl die Überlegung nahe liegt, Steuerberatern für eine Übergangszeit die Ablegung eines verkürzten Wirtschaftsprüferexamens einzuräumen, geht sie über das notwendige Maß weit hinaus. Die Ausbildung und der Kenntnisstand eines Wirtschaftspfrüfers muß zwangsläufig viel breiter angelegt sein als die eines Steuerberaters. In diesem Zusammenhang sei nochmals an die Besonderheiten erinnert, die sich z.B. bei der Prüfung von Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen, Eigenbetrieben usw. ergeben.

Müßte ein Steuerberater sich zumindest der vollen mündlichen beruflichen Eignungsprüfung für Wirtschaftsprüfer unterziehen, um für ihn attraktive Mandate nicht zu verlieren, so würden von ihm theoretische Kenntnisse über Gebiete verlangt, auf denen er sich überhaupt nicht betätigen will. Damit stellt sich die verfassungsrechtliche Frage, ob dies mit dem Prinzip des Übermaßverbotes vereinbar ist.[1] Danach dürfen bei der Schaffung von Zulassungsvoraussetzungen für eine Berufsausübung nur solche Kenntnisse verlangt werden, ohne die die Ausübung des Berufs unmöglich oder unsachgemäß wäre oder aber Schäden bzw. Gefahren für die Allgemeinheit mit sich bringen würde.[2]

Zur Lösung der anstehenden Probleme erscheint es ausreichend und in Hinblick auf die angestrebte Prüfungsberechtigung im Rahmen des Tätigkeitsbereichs der Steuerberatung auch zweckmäßiger, eine Anpassung der Berufsordnung des steuerberatenden Berufsstandes vorzunehmen.

---

1) Vgl. Flämig, Ch., a.a.O., S. 172

2) Vgl. BVerfG vom 11.6.1958, - 1 BvR 596/56 -, BVerfGE, Bd. 7, S. 400

II. Der Vorschlag einer Lösung

a) Die Konzeption des Vorschlags

1. Vorbemerkung zum Ausgangspunkt des Vorschlags

Der Vorschlag, der zur Lösung der nach der Verabschiedung der Bilanzrichtlinie anstehenden Probleme unterbreitet wird, basiert auf dem Berufsbild des steuerberatenden Berufsstandes, wie es sich in der Praxis zeigt und in der Präambel der Standesrichtlinien dieses Berufsstandes zum Ausdruck kommt,[1] und auf den Erkenntnissen, die durch den Vergleich der Berufsordnungen und der Buchprüfer-Richtlinie gewonnen wurden.

Der Vorschlag besteht aus zwei Teilen. Der erste Teil enthält die generellen Vorschläge zur Änderung der Berufsordnung. Der zweite Teil umfaßt die Maßnahmen, die als notwendig angesehen werden, um bereits bestellte Angehörige steuerberatender Berufe in den Kreis der gesetzlichen Abschlußprüfer einbeziehen zu können.

2. Die Vorschläge zur Änderung der Berufsordnung des steuerberatenden Berufsstandes

1. Die Dauer der praktischen Ausbildung als Zulassungsvoraussetzung zur beruflichen Eignungsprüfung wird von drei auf vier Jahre verlängert, um der beruflichen Erfahrung im Rahmen der Gesamtausbildung ein größeres Gewicht zu verleihen.

2. Die berufliche Erfahrung ist grundsätzlich bei einem Berufsangehörigen zu sammeln, damit sichergestellt ist, daß sich der Berufsbewerber mit den praktischen Problemen der Berufsausübung vertraut macht.

---

1) Vgl. Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, a.a.O., S. 5

3. Analog zur Wirtschaftsprüferordnung ist die praktische Befähigung durch eine Arbeitsprobe in Form eines Prüfungsberichtes über eine Jahresabschlußprüfung oder eines Gutachtens nachzuweisen.

4. Generelle Befreiungen von der beruflichen Eignungsprüfung werden nicht mehr zugelassen. Fundierte Kenntnisse auf bestimmten Prüfungsgebieten können im Wege einer verkürzten Eignungsprüfung berücksichtigt werden.

5. Der Katalog der Prüfungsgebiete wird den Erfordernissen der augenblicklichen und künftigen Berufsausübung angepaßt. Die Eingabe der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf einer Änderungsverordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes[1] enthält einen angemessenen Vorschlag, der um Fragen der Konzernrechnungslegung, des internen Kontrollsystems und Besonderheiten gesetzlicher Jahresabschlußprüfungen soweit sie zur Berufstätigkeit gehören zu ergänzen ist.

6. Die Anzahl der Klausurarbeiten ist von drei auf vier zu erhöhen. Dabei ist sicherzustellen, daß Probleme gesetzlicher Abschlußprüfungen ausreichend berücksichtigt werden.

7. Soweit materiell bedeutsame Unterschiede in den persönlichkeitsbedingten Versagungsgründen zur Zulassung zur beruflichen Eignungsprüfung bzw. den Gründen zur Rücknahme und Widerruf der Bestellung bestehen, erfolgt eine Anpassung der gesetzlichen Vorschriften an die Wirtschaftsprüferordnung.

8. Soweit sich durch die Tätigkeit als Abschlußprüfer besondere Berufspflichten ergeben, sind diese auch in das Steuerberatungsgesetz aufzunehmen. Dies gilt für das Gebot der Unparteilichkeit. Die Bundessteuerberaterkammer

---

1) Vgl. DStR 1976, S. 618 f.

wird beauftragt, den Besonderheiten prüfender Tätigkeit durch die Auslegung der Berufspflichten in den Standesrichtlinien Rechnung zu tragen.

9. Die Bundessteuerberaterkammer ist an der Erstellung fachlicher Verlautbarungen zu Prüfungsgrundsätzen zu beteiligen. Für Verstöße gegen Berufspflichten im Zusammenhang mit prüfender Tätigkeit erhält sie das Recht zur Rüge und zur Einleitung berufsgerichtlicher Maßnahmen.

3. Die Vorschläge zu einer Übergangsregelu

Eine Übergangsregelung wird deshalb für erforderlich gehalten, weil sich die zur Zeit bereits bestellten Steuerberater und Steuerbevollmächtigten beruflichen Eignungsprüfungen unterzogen haben, die der augenblicklichen Berufsausübung nur zum Teil adäquat sind und die mögliche Beteiligung an Pflichtprüfungen nicht berücksichtigen. Ferner bestehen zwischen der Steuerberater- und der Steuerbevollmächtigtenprüfung Anforderungsunterschiede. Diese beiden Gründe lassen es notwendig erscheinen, sich durch eine Zusatzprüfung davon zu überzeugen, ob die während der beruflichen Praxis erworbenen Erfahrungen in Verbindung mit einer theoretischen Vorbereitung auf das erweiterte gesetzliche Aufgabengebiet für die Abgabe vertrauenswürdiger Urteile im Rahmen gesetzlicher Abschlußprüfungen ausreicht.

1. Steuerberater, die mindestens zwei Jahre ihren Beruf ausgeübt haben und nachweisen können, während dieser Zeit mindestens eine freiwillige Prüfung nach den Grundsätzen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung in einem fremden Unternehmen durchgeführt zu haben, werden zu einem Vorbereitungsseminar mit Abschlußprüfung zugelassen. Die Forderung nach zweijähriger Berufspraxis dient der Sicherung des Erwerbs praktischer beruflicher Erfahrungen.

2. Das Seminar, dessen Besuch zur Pflicht gemacht wird, erstreckt sich mit Schwergewicht auf die Gebiete, die neu in die Prüfungsordnung der regulären beruflichen Eignungsprüfung übernommen werden. Der erfolgreiche Besuch des Seminars, an den die Befugnis zur Erteilung gesetzlicher Bestätigungsvermerke geknüpft wird, ist durch eine schriftliche Prüfung, die aus einer Aufsichtsarbeit besteht, und eine mündliche Prüfung nachzuweisen.

3. Für Steuerbevollmächtigte wird kein spezielles Seminar zur Vorbereitung auf den Erwerb der Prüfungsberechtigung angeboten, sondern das Übergangsseminar zum Erwerb der Berufsqualifikation des Steuerberaters entsprechend erweitert. Dieser Vorschlag wird damit begründet, daß wegen der unterschiedlichen Vorbildung ein eigenes Seminar für Steuerbevollmächtigte ohnehin ein umfangreicheres Stoffgebiet abdecken müßte. Es empfiehlt sich daher, beide Seminare zusammenzufassen.

4. Zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen sind die Zulassungsvoraussetzung zum Übergangsseminar zu verschärfen. Zu denken ist an eine Verlängerung der hauptberuflichen Tätigkeit um zwei Jahre und den Nachweis durchgeführter Abschlußprüfungen nach den gleichen Kriterien wie für Steuerberater. Der erfolgreiche Abschluß des Seminars ist auch durch das Bestehen einer Aufsichtsarbeit nachzuweisen.

b) Mögliche Konsequenzen des Lösungsvorschlags

Die Realisierung der vorgeschlagenen Maßnahmen müßte ausreichend sein, um Bedenken gegen die Vertrauenswürdigkeit von Bestätigungsvermerken auszuräumen, die von Steuerberatern erteilt werden.

Im Gegensatz zum Vorschlag der Wirtschaftsprüferkammer besteht hier auch nicht die Gefahr, gegen das Prinzip des Übermaßverbots zu verstoßen, da ein großer Teil der Erweiterung des Prüfungsstoffs von der Bundessteuerberaterkammer als notwendige Grundlage für die derzeitige Berufsausübung angesehen wird.

Die Prüfungsgebiete sind so ausgerichtet, daß eine Zulassung zur Vornahme von Pflichtprüfungen nur in den Fällen in Frage kommt, in denen keine branchen- oder eigentümerspezifischen Besonderheiten zu berücksichtigen sind. Hierauf beruhende Vorbehaltsaufgaben der Wirtschaftsprüfer werden also nicht berührt. Problematisch erscheint die Regelung allerdings im Hinblick auf die bestehenden nur durch die Rechtsform oder die Größenordnung bedingten Vorbehaltsaufgaben.

Es stellt sich die Frage, mit welcher Berechtigung man nach Durchführung der vorgeschlagenen Maßnahmen Steuerberatern hier Beschränkungen auferlegen kann.[1] Als Begründung könnte der Gesetzgeber darauf verweisen, daß bei Aktiengesellschaften durch die Fungibilität der Anteile und bei Unternehmen, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, durch die Unternehmensgröße Belange der Allgemeinheit in einer Weise berührt werden, die es rechtfertigt, mit der Prüfung den Berufsstand zu beauftragen, der nach dem gesetzlichen Berufsbild auf die Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen spezialisiert ist, ohne daß damit ein negatives Urteil über die Qualifikation der Steuerberater als Prüfer zum Ausdruck kommt.

Trotz der augenfälligen Überschneidungen in den Tätigkeiten der beiden Berufsstände bleiben auch nach Erteilung

---

1) Vgl. Kloock, J., a.a.O., S. 850

des Prüfungsrechts an Steuerberater wesentliche Unterschiede erhalten, die aus einer Spezialisierung auf betriebswirtschaftliche Prüfungen einerseits und der umfassenden Hilfeleistung in steuerlichen Angelegenheiten andererseits resultieren. Das Zusammenwachsen der Berufe des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters muß daher nicht die unausweichliche Konsequenz des unterbreiteten Vorschlags sein. Es könnte sich aber tendenziell in diese Richtung der Umstand auswirken, daß im Falle der Akzeptierung der vorgeschlagenen Maßnahmen durch den Gesetzgeber drei Arten von Angehörigen steuerberatender Berufe existieren:

1. Steuerberater mit Prüfungsberechtigung,
2. Steuerberater alten Rechts ohne Prüfungsberechtigung,
3. Steuerbevollmächtigte.

Wie gravierend sich dieses Problem in der Praxis erweist, hängt davon ab, welche Berufspolitik die Kammern betreiben, um die Vereinheitlichung des steuerberatenden Berufsstandes, die sich noch im Fluß befindet, zu einem Ende zu führen. Durch den Auslauf der alten Vorschriften wird die Zeit das Problem der Steuerberater ohne Prüfungsberechtigung ebenso lösen wie das Problem, das aus dem Nebeneinander von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten resultiert.

Literaturverzeichnis

Adler-Düring-Schmaltz:	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Bde. 4. Aufl., Stuttgart 1968 - 1972
Adler, H., Forster, K.-H.:	Die Verneinung der Passivierungspflicht für Pensionsrückstellungen durch den Bundesgerichtshof, AG 1961, S. 301 ff.
AICPA:	Internal Control, Elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, Special Report by the Committee of Auditing Procedure, New York 1949
Aktiengesetz. Großkommentar:	bearbeitet von C.H. Barz u.a., Bd. II, 3. Aufl., Berlin 1970
Albach, H.:	Bewertungsprobleme des Jahresabschlusses nach dem Aktiengesetz 1965, BB 1966, S. 377 ff.
-:	Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, NB 1966, S. 178 ff.
-:	Informationswert, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, S. 720 ff.
Alsheimer, H.:	Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ZfB 1974, S. 841 ff.
Arbeitskreis zur Förderung der Aktie:	Anregungen für den Aufbau und den Inhalt des Jahresgeschäftsberichts, WPg 1953, S. 470 ff.
Ballwieser, W.:	Insiderrecht und positive Aktienkurstheorie, ZfbF 1976, S. 231 ff.
Bankmann, J.:	Möglichkeiten der Beurteilung betrieblicher Kontrollsysteme unter besonderer Berücksichtigung des Internal Control-Fragebogens, WPg 1963, S. 395 ff.
-:	Die Entwicklung des Wirtschaftsprüferstandes und seiner Aufgaben, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, hrsg. von K. Mellerowicz und J. Bankmann, Stuttgart 1966, S. 171 ff.

Barth, K.: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich - Ein geschichtlicher Aufriß, ZfhF 1963, S. 384 ff.

Batzer, R.U.: Auditing in the USA, Accountancy 1966, S. 361 ff.

Bechtel, W., Köster, H., Steenken, H.-U.: Die Veröffentlichung und Prüfung von Vorhersagen über die Entwicklung von Unternehmungen, in: Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von J. Baetge, A. Moxter und D. Schneider, Düsseldorf 1976, S. 205 ff.

Becker, E.: Die Reichsabgabenordnung, 5. Aufl., Berlin 1926

Becker, F.: Grundzüge des öffentlichen Rechts, München 1977

Becker, W., Petersen, H.: Entwicklungstendenzen auf dem Gebiete der Prüfungsmethoden, WPg 1964, S. 408 ff.

Beham, P.: Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940

Behrendt, W.: Fragen der Standesaufsicht, in: Referate der Fachtagung Bad Harzburg 1976, hrsg. vom Verband der steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e.V., O.O.u.J. (1977), S. 56 ff.

Berthel, J.: Information, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 2, Stuttgart 1975, Sp. 1865 ff.

Beyer-Fehling, H.: Die neuen Insider-Regeln, ZGesKW 1970, S. 1112 ff.

Bidlingmaier, J.: Zur Zielbildung in Unternehmungsorganisationen, ZfbF 1967, S. 246 ff.

Bidlingmaier, J., Schneider, D.J.G.: Ziele, Zielsysteme und Zielkonflikte, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 4732 ff.

Bieck, G.: Zur Kostenstruktur der prüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufen, DStR 1977, S. 391 ff.

Bieg, H.: Schwebende Geschäfte in Handels- und Steuerbilanz, Frankfurt a.M., Bern 1977

Biener, H.: Gesetzesvorhaben zur Einbeziehung der GmbH in die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses, Referate der Fachtagung Bad Harzburg 1976, hrsg. vom Verband der steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e.V., o.O.u.J. (1977), S. 30 ff.

-: Die Überwachung der Geschäftsführung durch den Aufsichtsrat, BFuP 1977, S. 489 ff.

-: Die möglichen Auswirkungen der Vorschläge für eine vierte und siebte gesellschaftsrechtliche Richtlinie auf die steuerliche Gewinnermittlung, GmbH-Rdsch. 1976, S. 14 ff.

Bitz, M.: Das Insider-Problem und die Empfehlungen der Börsenreformkommission, Blätter für Genossenschaftswesen 1970, S. 409 ff.

Bleicher, K.: Zentralisation und Dezentralisation von Aufgaben in der Organisation der Unternehmungen, Berlin 1966

Block, P.: Die Prüfung der Haftungsverhältnisse, WPg 1968, S. 400 ff.

Blohm, H., Brenneis, F.-J.: Wegweiser für den Einsatz von interner und externer Revision, Berlin 1964

Börsensachverständigenkommission: Empfehlungen der Börsensachverständigenkommission beim Bundeswirtschaftsministerium zur Lösung der sogenannten Insider-Probleme, ZGesKW 1970, Sonderveröffentlichung zu Heft 24

Born, K.E.: Die Weltwirtschaftskrise als zeitgeschichtlicher Hintergrund der Einführung der gesetzlichen Pflichtprüfung, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, hrsg. von V. Muthesius, Frankfurt a.M. o.J. (1965), S. 53 ff.

-: Die deutsche Bankenkrise 1931, München 1967

Braasch, D.: Strukturuntersuchung angemeldeter Gesellschaften mit beschränkter Haftung, GmbH-Rdsch. 1976, S. 201 ff.

Braun, B., Litfin, P.M.: Neue Studienmöglichkeiten im Steuerrecht, DStR 1978, S. 193 ff.

Bremer, H.:	Die Insider-Regeln, AG 1971, S. 55 ff.
-:	Die Neufassung der Insider-Bestimmungen, AG 1976, S. 10 ff.
Bretzke, W.-R.:	Zur Terminologie einer Theorie der Prüfung, in: BFuP 1972, S. 253 ff.
-:	Zur Frage der Überprüfbarkeit von Prognosen im Geschäftsbericht, WPg 1974, S. 292 ff.
Brink, V.Z., Cashin, J.A.:	Interne Revision, Berlin 1962
Brockhoff, K.:	Zur externen gesellschaftsbezogenen Berichterstattung deutscher Unternehmen, Köln 1975
Bruns, G., Rodrian, H.:	Wertpapier und Börse, Berlin 1971, Stand Aug. 1977
Bruns, J.:	Prüfungsobjekt und Prüfungsgang der externen Geschäftsführungsprüfung, Diss. Hamburg 1973
Bühler, O.:	Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten:	GmbH-Reform, DStR 1974, S. 359
-:	Stellungnahme zum "Gemeinsamen Memorandum der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer zur Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung", DStR 1974, S. 747
Bundesministerium der Justiz	(Hrsg.): Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Köln-Marienburg 1969
Bundessteuerberaterkammer:	Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mbH, Der Steuerberater 1970, S. 180
-:	Eingabe zum Entwurf einer Änderungsverordnung zur Durchführung des Steuerberatungsgesetzes (DVStBerG), DStR 1976, S. 618 f.
-:	Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen, DStR 1977, S. 116

-: Abschlußvermerke und Prüfungsvermerke von Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten, - Hinweise der Bundessteuerberaterkammer -, beschlossen von der Bundeskammerversammlung am 13./14.6.1977, abgedruckt bei: Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-M., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Gruppe 14(1a)

-: Entgegnung zu den "Feststellungen der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie zum Vorschlag der Wirtschaftsprüferkammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform", DStR 1978, S. 83 ff.

Bundeszentrale der steuerberatenden Berufe: Eingabe zur GmbH-Reform, in: Informationsdienst des Vereins der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten in Bayern e.V. vom 20.10.1973

Busse von Colbe, W.: Kapitalflußrechnungen als Berichts- und Planungsinstrument, in: Kapitaldisposition, Kapitalflußrechnung und Liquiditätspolitik, Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 6/7, hrsg. von H. Jacob, Wiesbaden 1968, S. 5 ff.

-: Prognosepublizität von Aktiengesellschaften, in: Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, Festschrift für Karl Käfer, hrsg. von O. Angehrn und H.P. Künzi, Zürich 1968, S. 97 ff.

-: Vereinheitlichung des Jahresabschlusses in der EWG, ZGR 1973, S. 105 ff.

-: Harmonisierung der Rechnungslegungs-Vorschriften für Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft durch die vierte Richtlinie des Rates, ZfbF 1974, S. 636 ff.

-: Harmonisierung der Konzernrechnungslegung in den Europäischen Gemeinschaften durch die 7. Richtlinie des Rates, ZfbF 1976, S. 667 ff.

Bussmann, K.F.: Prüfung der Unternehmungen, 2. Aufl., Wiesbaden 1972

Cadmus, B.:	Operational Auditing Handbook, New York 1964
v. Caemmerer, E.:	Publizitätsinteressen der Öffentlichkeit und Gesellschaftsrecht, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, hrsg. von C.H. Barz u.a., Frankfurt a.M. 1962, S. 141 ff.
Carstens, K.:	In der Diskussion: Die generelle Zulassung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe als GmbH-Pflichtprüfer, Die Steuerberatung Nr. 11, Nov. 1976, abgedruckt in: Verband der steuerberatenden Berufe in Niedersachsen e.V., Referate der Fachtagung Bad Harzburg 1976, o.O.u.J. (1977), S. 51 ff.
Castan, E.:	Die Erläuterung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der großen Börsengesellschaften in den Geschäftsberichten für 1967, DB 1969, Jg. 22, S. 269 ff. und S. 315 ff.
Centrale für GmbH:	Zur künftigen Offenlegung und Prüfung des Jahresabschlusses der GmbH. Eingabe der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zum Bilanzrichtlinienentwurf der Europäischen Gemeinschaften, GmbH-Rdsch. 1977, S. 3
-:	Zur Novellierung des GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1977, S. 121 f.
Chmielewicz, K.:	Betriebliches Rechnungswesen, 2 Bde., Reinbek b. Hamburg 1973
Christoffers, R.:	Die Problematik des § 153 AktG aus betriebswirtschaftlicher Sicht, DB 1970, S. 165 ff.
Clemm, H.:	Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft nach derzeitiger gesetzlicher Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, WPg 1977, S. 145 ff.
-:	Pflichtprüfungen nur durch Wirtschaftsprüfer - auch bei der GmbH, Blick durch die Wirtschaft vom 1.2.1978, Nr. 26, S. 5
-:	Erleichterte Übergangsprüfung zum Wirtschaftsprüfer, Bl. d.d. Wirtschaft vom 2.2.1978, Nr. 26, S. 7

Coenenberg, A.G.: Beurteilungskriterien unternehmungsexterner Informationssysteme, in: Management-Informationssysteme. Eine Herausforderung an Forschung und Entwicklung, hrsg. von E. Grochla und N. Szyperski, Wiesbaden 1971, S. 735 ff.

Coenenberg, A.G., Eifler, G.: Neue Aspekte der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften nach dem geänderten Vorschlag einer vierten EWG-Richtlinie, GmbH-Rdsch. 1974, S. 249 ff.

Coenenberg, A.G., Luckan, E., Sieben, G.: Zu den Rechnungslegungsvorschriften des Referentenentwurfs eines GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1970, S. 144 ff.

Coing, H.: Company Insiders and the Public. Bericht über eine internationale Tagung zum Insiderhandel mit Wertpapieren in London (3./4. April 1975), AG 1975, S. 120 ff.

Cyert, R.M., March, J.G.: A Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs, N.J., 1963

Deutler, K.-F.: Änderung handels- und konkursrechtlicher Vorschriften durch das Erste Gesetz zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität, GmbH-Rdsch. 1977, S. 36 ff.

-: Novellierung des GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1977, S. 73 ff.

Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft: Zum Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes. Stellungnahme des Arbeitsausschusses der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, DB 1970, S. 454 - 459

Deutschland in der Wirtschaftskrise in Augenzeugenberichten, hrsg. von W. Treue, München 1976

Dierkes, M.: Die Sozialbilanz, Frankfurt, New York 1974

Dieterich, W.: Das Steuerberatungsgesetz. Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, WPg 1961, S. 573 ff.

-: Die Wirtschaftsprüferordnung. Das bundeseinheitliche Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, WPg 1961, S. 401 ff.

Döllerer, G.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, S. 1217 ff.

-: Gläubigerschutz und Aktionärsschutz - ein Scheingegensatz, BB 1966, S. 629 - 633

-: Maßgeblichkeitsgrundsatz der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, S. 1333 ff.

-: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Wirtschaftsprüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 185 ff.

Döring, U.: Veräußerungsgewinne und steuerliche Gerechtigkeit, Frankfurt a.M., Bern 1977

Dürrhammer, W.W.: Unabhängigkeit des Abschlußprüfers im Aktiengesetz und in der Praxis, Düsseldorf 1971

Durchlaub, W.: Die vertragliche Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten, DB 1974, S. 905 ff.

Eckert, W.L.: Der Steuerbevollmächtigte und seine Praxis im Spiegel der Zahlen, DStR 1971, S. 34 ff.

Egner, H.: Zum wissenschaftlichen Programm der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre, ZfbF 1970, S. 771 ff.

-: Bilanzen, München 1974

Egner, H., Buchner, M., Heistermann, F., Moegelin, G., Moog, K.: Die "Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer" vom 1.12.1977. Ein kritischer Vergleich mit der Fassung vom 1.7.1974, DB 1978, S. 1285 ff., 1366 ff.

Ehreiser, H.-J.: Macht oder Ohnmacht des Kleinaktionärs. Eine betriebswirtschaftliche Analyse der aktienrechtlichen Schutznormen bei faktischen Konzernen, Frankfurt a.M., Zürich 1973

Eichhorn, P.: Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung, Göttingen 1974

Eifler, G.: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976

Elmendorff, W.: Der ideale Wirtschaftsprüfer ist ein Allround-Berater, Blick durch die Wirtschaft vom 6.4.1967, S. 5

-: Die Rechnungslegungsvorschriften nach dem Vorschlag einer 4. Richtlinie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, WPg 1972, S. 29 ff.

Endress, R.: Public Relations, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 2, Stuttgart 1975, Sp. 3278 ff.

Endriss, W.: Der Beruf des Steuerberaters und des Steuerbevollmächtigten, 3. Aufl., Herne, Berlin 1977

Engels, W.: Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962

Fabian, W.: Die Prüfung der rechtlichen Verhältnisse bei Abschlußprüfungen - Prüfplan und -methode -, WPg 1962, S. 57 ff.

FAMA: Stellungnahme 1/1974, Prüfung von EDV-Buchführungen, WPg 1974, S. 83 ff.

-: Stellungnahme 1/1975, Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, WPg 1975, S. 555 ff.

Findeisen, F.: Der Steueranwalt, Frankfurter Zeitung, Abendblatt, 64. Jg., Nr. 843 vom 10.11.1919, S. 2; wörtlich abgedruckt in: StbJb 1969/70, S. 67 ff.

Fischer, L.: Zur Pflichtprüfung und Publizität der Jahresabschlüsse nach dem Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes, DB 1970, S. 501 ff.

Fischer, Th.: Die Gestaltung der internen Kontrolle bei elektronischer Datenverarbeitung. Anforderungen aus der Sicht des Abschlußprüfers, Zürich 1976

Flämig, Ch.: Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, DB 1968, S. 2045 ff.

-: Die Auswahl des Abschlußprüfers für die GmbH - eine Existenzfrage für die steuerberatenden Berufe, DStR 1974, S. 163 ff.

Flaskämper, P.: Allgemeine Statistik. Theorie, Technik und Geschichte der Sozialwissenschaftlichen Statistik, Hamburg 1959

Forster, K.-H.:	Vom Gläubigerschutz zum Aktionärsschutz - der Wandel in den Bewertungsbestimmungen des Aktienrechts, WPg 1964, S. 422 ff.
-:	Die Jahresabschlußprüfung nach dem Aktiengesetz von 1965, WPg 1965, S. 388 ff.
-:	Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, WPg 1965, S. 585 ff.
-:	Die durch § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes erweiterte Abschlußprüfung von privatrechtlichen Unternehmen, WPg 1975, S. 393 ff.
-:	Gedanken zur passiven Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, in: Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von J. Baetge, A. Moxter und D. Schneider, Düsseldorf 1976, S. 325 ff.
-:	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. Berichterstattung und der Erteilung von Bestätigungsvermerken. - Zu drei Entwürfen der Neufassung von Fachgutachten oder Stellungnahmen des HFA - WPg 1977, S. 1 ff.
Franke, G., Laux, H.:	Der Wert der betrieblichen Informationen für Aktionäre, NB 1970, Heft 7, S. 1 ff.
Frey, G.:	Die Behandlung steuerlicher Sachverhalte nach der 4. EG-Richtlinie, BB 1978, S. 1225 ff.
Friedrichs, J.:	Methoden empirischer Sozialforschung, Reinbek b. Hamburg 1973
Gadow, W., Heinichen, E.:	Aktiengesetz. Kommentar, Berlin 1939
Gehre, H.:	Berufswidrige Werbung, DStR 1978, S. 3 ff.
Gerstner, P.:	Revisionstechnik. Handbuch für kaufmännische und behördliche Buch-, Betriebs- und Bilanzprüfung, 6. Aufl., Berlin und Leipzig 1940
Geßler, E.:	Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, hrsg. von V. Muthesius, Frankfurt a.M. o.J. (1965), S. 129 ff.

-: Probleme der GmbH-Reform, GmbH-Rdsch. 1966, S. 110 ff.

-: Die Reform des GmbH-Rechts, BB 1969, S. 589 ff.

Geßler, E., Hefermehl, W., Eckardt, U., Kropff, B.: Aktiengesetz. Kommentar, Bd. III, München 1973, 1974

Gloeckner, H.E.: Die zivilrechtliche Haftung des Wirtschaftsprüfers, Düsseldorf 1967

Godin-Wilhelmi Aktiengesetz vom 6. September 1965. Kommentar, Bd. I, 4. Aufl., Berlin, New York 1971

Goerdeler, R.: Die Publizität der Rechenschaftslegung, in: Das Frankfurter Publizitätisgespräch, hrsg. von C.H. Barz u.a., Frankfurt a.M. 1962, S. 211 ff.

-: Die Bestimmungen über den Jahresabschluß (Gliederung, Bewertung, Prüfung, Registerpublizität), in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 154 ff.

-: Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und die gesetzliche Abschlußprüfung in den Ländern der EWG, Wg 1975, Jg. 28, S. 402 ff.

Goetze, P.: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, 2. Aufl., Herne/Berlin 1974

Goetzke, W.: Grundmodelle wirtschaftlicher Kontrolle und aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, BFuP 1976, S. 151 ff.

Gottschalk, H.: Die Lehre aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, Frankfurt a.M. 1934

Goudeket, A.: Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, Journal UEC 1968, S. 58 ff. u. S. 67 ff.

Greiffenhagen, H.: Anmerkungen zur Publizität und Rechnungslegung des Referentenentwurfs eines GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1969, S. 202 ff.

Grochla, E.: Unternehmungsorganisation, Reinbek b. Hamburg 1972

Grote, H.: Wettbewerbsprobleme wirtschaftsberatender Berufe, Köln/Opladen 1970

Groupe d'Etudes de la C.E.E.: Bemerkungen zum Vorschlag einer 4. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften in der EWG, WPg 1972, S. 433 ff.

Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971

Gutenberg, E.: Bilanztheorie und Bilanzrecht, ZfB 1965, S. 13 ff.

-: Funktionswandel des Aufsichtsrats, ZfB 1970, Ergänzungsheft, S. 1 ff.

-: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I: Die Produktion, 19. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 1972, S. 469

Hagest, J.: Zur Logik der prüferischen Überzeugungsbildung bei Jahresabschlußprüfungen, Diss. München 1975

Hagest, J., Kellinghusen, G.: Zur Problematik der Prognoseprüfung und der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Prognosebildung, WPg 1977, S. 405 ff.

Hansen, H.: Die Entwicklung der GmbH, GmbH-Rdsch. 1977, S. 145 ff.

-: Die Entwicklung der Kapitalgesellschaften und anderern publizitätspflichtiger Unternehmen, AG 1975, S. 270 ff.

Hartmann, H.K.: Die große Publikumsgesellschaft und ihre Investor-Relations, Berlin 1968

Hasenack, W.: Entwicklungsprobleme und Fragestellungen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (steuerlichen Betriebswirtschaftslehre), BFuP 1953, S. 266 ff.

-: Das Für und Wider eines einheitlichen Spitzenberufes "Steuerberater und Wirtschaftsprüfer", BFuP 1968, S. 617 ff. u. S. 689 ff.

-: Stellungnahme zum Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes mit besonderer Berücksichtigung der geplanten Vorschriften zur Rechnungslegung, BFuP 1969, S. 545 ff. u. S. 609 ff.

Hax, H.: Bewertungsprobleme bei der Formulierung von Zielfunktionen für Entscheidungsmodelle, ZfbF 1967, S. 749 ff.

-: Kommunikationssysteme, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 845 ff.

Hax, K.: Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung im Ablauf der wirtschaftlichen Entwicklung, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft, 1890 - 1965, hrsg. von V. Muthesius, Frankfurt a.M.o.J. (1965), S. 99 ff.

-: Zur Funktionsfähigkeit des Aufsichtsrats der Aktiengesellschaft, BFuP 1977, S. 503 ff.

Heigl, A.: Zielvorgaben u. Aufgabenstellung der aktienrechtlichen Prüfung, DB 1970, S. 1037 ff.

Heigl, A., Uecker, P.: Die aktienrechtliche Prüfung, Stuttgart 1970

Heine, K.-H.: Der Prüfungsplan für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, WPg 1962, S. 29 ff.

Heinen, E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., Wiesbaden 1970

-: Zielanalyse als Grundlage rationaler Unternehmungspolitik, in: Zielprogramm und Entscheidungsprozeß in der Unternehmung, Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 11, hrsg. von H. Jacob, Wiesbaden 1970, S. 7 ff.

-: Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 3. Aufl., Wiesbaden 1976

Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, 18. Aufl., Köln 1950/77

Hesselmann, M.: Handbuch der GmbH & Co., 15. Aufl., Köln 1976

HFA: Stellungnahme 1/1978: Die Kapitalflußrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, WPg 1978, S. 207 f.

Hild, D.: Zum Prüfungsbericht nach § 166 AktG, DB 1972, S. 1445 ff.

Hintner, O.: Wirtschaftsprüfung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 12, Stuttgart, Tübingen, Göttingen 1965, S. 232 ff.

Hölzler, H. u. Hoffmann, H.: Schützen die Insider-Vorschriften den Insider?, ZGesKW 1975, S. 310 ff.

Hoffmann, D.: Rechnungslegung und ihre Publizität im Regierungsentwurf eines GmbH-Gesetzes im Hinblick auf die Rechtsentwicklung in der EWG, in: Beiträge zum Wirtschaftsrecht, Festschrift für Heinz Kaufmann zum 65. Geburtstag, hrsg. von Bartholomeyczik et al., Köln-Marienburg 1972, S. 213 ff.

Hopt, K.J.: Der Kapitalanlegerschutz im Recht der Banken, München 1975

Hopt, K.J., Will, M.R.: Europäisches Insiderrecht, Stuttgart 1973

Horváth, P., Schäfer, H.-Th.: Erfahrungen bei dem Einsatz von Prüfprogrammen in der deutschen Wirtschaftsprüfungspraxis - Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, WPg 1978, S. 67 ff.

Immenga, U.: Aktiengesellschaft, Aktionärsinteressen und institutionelle Anleger, Tübingen 1971

-: Der neue Referentenentwurf zum GmbH-Gesetz, BB 1977, S. 957 ff.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Fachgutachten 1/1967, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, WPg 1967, S. 158 ff.

-: Fachgutachten 1/1977, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, WPg 1977, S. 210 ff.

-: Fachgutachten 2/1977, Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen, WPg 1977, S. 214 ff.

Jacobs, O.H.: Das Bilanzierungsproblem in der Ertragssteuerbilanz, Stuttgart 1971

-: Zur Frage der Vereinbarkeit von Jahresabschlußprüfung und Beratung, DB 1975, S. 2237 ff.

Jacobs, O.H., Greif, M.: Kapitalflußrechnungen als mögliche Ergänzungsinstrumente zum aktienrechtlichen Jahresabschluß, WPg 1974, S. 19 ff.

Jäckel, G.: Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Hamburg, Berlin, Bonn 1960

John, G.: Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden in der Steuerbilanz, Köln, Berlin, Bonn, München 1963

Jonas, H.: Zur Problematik der 4. EG-Richtlinie, DB 1978, S. 1361 ff., 1409 ff., 1457 ff.

Kaminski, H.: Stellungnahme der Groupe d'Etudes des Expertes Comptables de la C.E.E. zum Vorschlag einer 4. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Gemeinschaft, WPg 1973, S. 229 ff.

Karsten, J.-F.: Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch steuerliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung, BB 1967, S. 425 ff.

Kicherer, H.-P.: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970

Kilger, W.: Einführung in die Kostenrechnung, Opladen 1976

Klausing, F.: Die Neuordnung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 2. Arbeitsbericht des "Ausschusses für Gesellschaften mit beschränkter Haftung" der Akademie für Deutsches Recht, Frankfurt a.M. 1940

Klein, W.: Die betriebswirtschaftliche Beurteilung eines neuerrichteten oder umgestalteten Unternehmens im Rahmen der aktienrechtlichen Gründungsprüfung, Düsseldorf 1972

Kleineidam, H.-J.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Bestandteil des Revisions- und Treuhandwesens?, BFuP 1971, S. 37 ff.

Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H.: Handbuch der Steuerberatung, Bonn, Stand September 1977

Kloock, J.: Die Wahl von Jahresabschlußprüfern für die GmbH gemäß § 141 des Regierungsentwurfes zum GmbH-Gesetz mit Reformvorschlägen für die berufsrechtlichen Normen der Wirtschaftsprüfer, DB 1975, S. 845 ff.

Kluge, V.: Das Maßgeblichkeitsprinzip, StuW 1970, S. 685 ff.

Knief, P.:	Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld zwischen gesetzlichem Auftrag und öffentlicher Erwartung, in: BFuP 1976, S. 114 ff.
Koch, H.:	Die Problematik des Niederstwertprinzips, WPg 1957, S. 1 ff., S. 31 ff. u. S. 60 ff.
Koch, W.:	Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1957
Knoche, M.:	Die Berichterstattung über Bewertungsänderungen im Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, Düsseldorf 1967
Korth, H.-M.:	Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Diss. Münster 1976
Kosiol, E.:	Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbek b. Hamburg 1966
-:	Aufbauorganisation, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 172 ff.
Krause, W.:	Testate für GmbH-Bilanzen, DStR 1974, S. 662 ff.
Kreutzer, W.:	Enthalten die aktienrechtlichen Vorschriften über den Jahresabschluß einen Kodex allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung?, Diss. Saarbrücken 1970
Kreuzer, K.F.:	Probleme des Gläubigerschutzes in der GmbH-Reform, DB 1978, S. 825 ff.
Krieger, (A.):	Die Regierungsentwürfe der GmbH-Reform, BB 1972, S. 717 ff.
Kriele, M.:	Theorie der Rechtsgewinnung, Berlin 1967
Kropff, B.:	Leitgedanken der Bewertungsvorschriften des künftigen Aktienrechtes, WPg 1964, S. 565 ff.
-:	Aktiengesetz 1965 (Textausgabe mit Begründung des Regierungsentwurfs und Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages), Düsseldorf 1965

Kruk, M.:	Der Kampf um die GmbH-Reform beginnt, FAZ 14.7.1969
-:	Der Schritt zur Voll-Publizität. Was die neue Brüsseler Richtlinie bedeutet, FAZ vom 5.12.1977, Nr. 282, S. 13
-:	Die Publizität frist sich selbst. Was die Vierte EG-Richtlinie bringt, FAZ vom 28.7.1978, Nr. 160, S. 11
Kubicek, H., Thom, N.:	Umsystem, betriebliches, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 3977 ff.
Kühnau, M.:	Kontenrahmen und Kontenplan, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 2, Stuttgart 1975, Sp. 2189 ff.
Kuhn, K.:	Die Bedeutung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung für die Besteuerung der Unternehmung, in: Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, hrsg. von K. Mellerowicz und J. Bankmann, Stuttgart 1966, S. 182 ff.
Lachnit, L.:	Zeitraumbilanzen, Berlin 1972
Langen, W., Naujoks, W.:	Strukturanalyse von Insolvenzen in der Bundesrepublik Deutschland, Göttingen 1977
Leffson, U.:	Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, ZfbF 1966, S. 375 ff.
-:	Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, WPg 1969, S. 389 ff.
-:	Gläubigerschutz, in: Wirtschaftsordnung und Staatsverfassung. Festschrift für F. Böhm zum 80. Geburtstag, hrsg. von H. Sauermann, E.-J. Nestmäcker, Tübingen 1975, S. 299
-:	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Aufl., Düsseldorf 1976
-:	Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1977
Leffson, U., Baetge, J.:	Buchführungsvorschriften, allgemeine, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. v. E. Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 314 ff.

Liebs, R.:	Zur Maßgeblichkeit von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für den Wirtschaftsprüfer, AG 1978, S. 44 ff.
Lièvre, B.:	§ 34 c der Gewerbeordnung und die sich daraus ergebenden Prüfungs- und Beratungsaufgaben, WPg 1975, S. 30 ff.
Limbach, J.:	Die empirischen Normaltypen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihr Postulat von Herrschaft und Haftung, Berlin 1966
Lindemann, P., Nagel, K.:	Revision und Kontrolle bei automatisierter Datenverarbeitung, Neuwied und Berlin 1968
Loitlsberger, E.:	Zur Theorie der Prüfung, in: Grundlagen der Buchprüfung, Bd. I der Veröffentlichungen des Instituts für Organisation und Revisionswesen an der Hochschule für Welthandel, Wien, hrsg. von L.L. Illetschko, Wien 1953
-:	Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl., Stuttgart 1961
Lutter, M.:	Der Aktionär in der Marktwirtschaft, Berlin, New York 1973
Maaßen, K.:	Gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 EStG) nicht für die Bilanzierungswahlrechte?, DB 1970, S. 1285 ff.
Maier, A.:	Geschäftsbericht, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 1638 ff.
Mann, G.:	Revisionswesen als wissenschaftliche Disziplin, BFuP 1967, S. 393 ff.
-:	Die Vereinbarkeit der Prüfungs- und Beratungstätigkeit der Genossenschaftsverbände, ZfgG 1969, S. 224 ff.
Marettek, A.:	Haftungsrisiken für den Wirtschaftsprüfer aus der aktienrechtlichen Bewertungsprüfung, WiSt 1976, S. 393 ff.
Martens, H.-J.:	Der Aussagewert des Bestätigungsvermerks nach neuem Aktienrecht, WPg 1967, S. 536 ff.

Martens, U.:	Zur Diskussion über die Neuorientierung des Wirtschaftsprüferberufs - Nur Sicherung seiner Unabhängigkeit oder auch Erhöhung seiner Effizienz?, DB 1976, S. 2409 ff.
Martienß, R.:	Sachlogische EDV-Programmprüfungsdurchführung - Vorschläge zur Erleichterung der Prüfungshandlungen des Abschlußprüfers, WPg 1978, S. 161 ff.
Maul, K.-H.:	Zur Rechnungslegung im Referentenentwurf eines Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, BB 1970 S. 949 ff.
-:	Offene Probleme der Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, ZfbF 1974, S. 726 ff.
-:	Zur Pflichtprüfung der GmbH durch Wirtschaftsprüfer, DB 1976, S. 253 ff.
-:	Grundlagen eines Internen Kontrollsystems, WPg 1977, S. 229 ff.
Maunz-Dürig-Herzog:	Grundgesetz, 4. Aufl., München 1974, Stand Mai 1977
May, E.:	Das Wirtschaftsgut. Kritische Analyse der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Wiesbaden 1970
May, K.:	Das Zeitproblem bei der Abschlußprüfung, WPg 1961, S. 8 ff.
Mayr, K.:	Insolvenzprognosen mittels Jahresabschlußinformation, Zürich, Frankfurt a.M., Thün 1976
Meigs, W.B.:	Principles of Auditing, 3rd. ed., Homewood, Illinois 1964
Mertens, H.-J.:	Die Verfassung der GmbH, in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 96 ff.
-:	Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 127 ff.

-: Erwartung und Wirklichkeit der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 15 ff.

Meyer, C.W.: Betriebswirtschaftliches Revisionswesen und Unternehmensführung, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe, Festschrift für Wilhelm Eich, hrsg. von D. Pohmer, Berlin 1959, S. 89 ff.

Minz, G.: Was muß der Wirtschaftsprüfer von der maschinellen Datenverarbeitung wissen?, WPg 1968, S. 412 ff.

-: Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung, WPg 1968, S. 123 ff.

-: Wirtschaftsprüfung bei Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, WPg 1973, S. 257 ff.

-: Wirtschaftsprüfung und Automation, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, S. 4598 ff.

Minz, W.: Rechnungslegung und Abschlußprüfung, in: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung. Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer am 27. und 28. Januar 1955 zu Hannover, Düsseldorf 1955, S. 73 ff.

-: Prüfungsmethoden, WPg 1960, S. 89 ff.

-: Mittler der Publizität, in: Das Frankfurter Publizitätsgespräch, hrsg. von C.H. Barz u.a., Frankfurt a.M. 1962, S. 258 ff.

Mittelsteiner, K.-H.: Abschluß- und Prüfungsvermerke von Steuerbevollmächtigten, DStR 1966, S. 614 f.

-: Die Standesrichtlinien der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, DStR 1977, S. 306 ff.

Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Rohweder, T.: Steuerberatungsgesetz. Handkommentar, Bonn 1975

Moxter, A.: Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962

-:	Publizität und Rechnungswesen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von E. Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 1478 ff.
-:	Bilanzlehre, Wiesbaden 1974
von zur Mühlen, R.:	Computer-Kriminalität. Gefahren und Abwehrmaßnahmen, Neuwied und Berlin 1973
Müller, E.:	Vorentwurf einer Richtlinie über einheitliche Rechnungslegungsvorschriften in der EWG, AG 1971, S. 11 ff.
Münstermann, H.:	Rechnungswesen. Buchhaltung und Bilanz, in: Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von K. Hax und Th. Wessels, 2. Aufl., Köln und Opladen 1966, S. 491 ff.
Nagel, K.:	Bibliographie zum Fachgebiet "Revision und Kontrolle bei elektronischer Datenverarbeitung", Neuwied und Berlin 1970
Neubert, H.:	Internal Control, Düsseldorf 1959
-:	Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, WPg 1960, S. 173 ff.
Neuhoff, H.-P.:	Die Erhebungskosten der deutschen Lohnsteuer und die Problematik einer "Lohnsteuerprovision", Diss. Köln 1969
Niehus, R.:	Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht bei freiwilligen Jahresabschlußprüfungen?, DB 1969, S. 1968 ff.
Niehus, R.J.:	Über den Umfang der Jahresabschlußprüfung in den Vereinigten Staaten, WPg 1961, S. 174 ff.
Nordsieck, F.:	Ablaufdiagramme, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 1 ff.
-:	Betriebsorganisation. Lehre und Technik, Textband und Tafelband, Begriffe, Grundsätze, Formen und Methoden der Betriebsorganisation, 2. Aufl., Stuttgart 1972
Oettinger, H.:	§ 34 c der Gewerbeordnung aus der Sicht des Berufsstandes, StKgR 1976, S. 313 ff.

Offerhaus, K.:	Die Rechnungslegungsvorschriften nach dem Vorschlag der EWG-Kommission, DB 1972, S. 397 ff.
-:	Bemerkungen zu den Buchführungsvorschriften der AO 1977, StBp 1977, S. 6 ff.
Parczyk, W., Knorr, J.:	Zur Befangenheit des Abschlußprüfers - Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses, WPg 1968, S. 229 ff.
Pausch, A.:	Die Herkunft der Berufsbezeichnungen "Steuerberater" und "Steuerbevollmächtigter", DStR 1978, S. 313 ff.
Peemöller, V.H.:	Interne Revision. Grundlegender Wegweiser, Herne, Berlin 1976
Pfeiffer, H.-H.:	Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung von Prognosen im Geschäftsbericht, WPg 1974, S. 159 ff. u. S. 186 ff.
Pfisterer, U.:	Machtmißbrauch im Wertpapierhandel durch Insider, Tübingen 1976
Potthoff, E.:	Die Möglichkeiten der Geschäftsführungsprüfung, WPg 1966, S. 586 ff.
-:	Zur Ausbildung und Weiterbildung im Wirtschaftsprüferberuf, in: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft, Festschrift für Ernst Knorr und K. v. Wysocki, Düsseldorf 1968, S. 435 ff.
-:	Der Wirtschaftsprüfer als Berater der Unternehmensführung, in: Unternehmensführung und Unternehmensberatung, Düsseldorf 1969, S. 99 ff.
-:	Dreigliedrige Überwachung der Geschäftsführung, DB 1976, S. 1777 ff.
-:	Zur Rechnungslegung und Pflichtprüfung des Jahresabschlusses der GmbH, DB 1978, S. 1089 ff.
Pougin, E.:	Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems als Grundlage ordnungsmäßiger Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1959
-:	Die Sozialverpflichtung des Wirtschaftsprüfers, BFuP 1976, S. 93 ff.

Pougin, E., Wysocki, K.v.:	Zum System der Unternehmensberatung, WPg 1970, S. 149 ff.
Präsidium der Bundeskammer der Steuerbevollmächtigten:	Stellungnahme zum "Gemeinsamen Memorandum der Wirtschaftsprüferkammer und der Bundessteuerberaterkammer zur Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung", DStR 1974, S. 747 ff.
Prühs, H.:	Der Aufsichtsrat als Leitungsorgan, BFuP 1972, S. 359 ff.
Puckler, G.H.:	Eine weitere Herausforderung an den Wirtschaf[illegible]rüfer, WPg 1974, S. 157 ff.
Quassowski, L.:	Die Publizität im neuen Aktienrecht, in: Beiträge zur Erläuterung des deutschen Rechts, Berlin 1932, S. 401 ff.
Reichmann, Th.:	Finanzbuchhaltung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 1405 ff.
Reichsjustizministerium:	Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst erläuternden Bemerkungen, Berlin 1930
Richter, M.:	Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln, Berlin, Bonn, München 1975
-:	Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers. Ergebnisse einer schriftlichen Befragung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsjournalisten, Diskussionsbeiträge Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes, Juli 1976
-:	Die Inkompatibilität von Jahresabschlußprüfung und Unternehmensberatungen durch Wirtschaftsprüfer, Journal für Betriebswirtschaft 1977, S. 21 ff.
-:	Die Stellung des Abschlußprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozeß der Aktiengesellschaft, DBW 1978, S. 21 ff.

Richtlinien für die Berufsausübung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten (Standesrichtlinien) - RichtlStB -, Festgestellt gemäß § 86 Abs. 2 Nr. 2 StBerG von der Bundeskammerversammlung der Bundessteuerberaterkammer am 24./25. Januar 1977, abgedruckt bei: Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Gruppe 8(1)

Richtlinien für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer gemäß § 57 Abs. 2 Nr. 5 der Wirtschaftsprüferordnung vom 24. Juli 1961 i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), festgestellt von der Wirtschaftsprüferkammer - Körperschaft des öffentlichen Rechts -, Stand: 1. Dezember 1977, Düsseldorf 1977

Rittner, F.: Rechnungslegung und Publizität, in: Probleme der GmbH-Reform, Köln 1970, S. 133 ff.

Rölle, H.: Internal Control, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 782 ff.

Rose, G.: Steuerberatung und Wissenschaft. Gedanken anläßlich des 50jährigen Bestehens der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StbJb 1969/70, S. 31 ff.

-: Die Steuerbelastung der Unternehmung. Grundzüge der Teilsteuerrechnung, Wiesbaden 1973

-: Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerberatungswissenschaft, StKgR 1977, S. 191 ff.

Saage, G.: Die Prüfung der Geschäftsführung, Stuttgart 1965

-: Die Geltung des neuen Aktienrechts für die Steuerbilanz, NB 1968, Heft 3, S. 15 ff.

-: Veränderte Grundlagen der Gewinnermittlung nach Handels- und Steuerrecht, DB 1969, S. 1661 ff. u. S. 1709 ff.

-: Das Testat des Wirtschaftsprüfers aus der Sicht der Kreditgeber, DB 1975, Jg. 28, S. 989 ff.

Saelzle, R.:	Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip. Ein Beitrag zur Auslegung von § 5 I EStG, AG 1977, S. 181 ff.
Scherpf, P.:	Die aktienrechtliche Rechnungslegung und Prüfung, Köln 1967
Scherrer, G.:	Die Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen - Eine kritische Stellungnahme -, DB 1977, S. 1325 ff.
Schildbach, Th.:	Der Bilanzgewinn in Unternehmungen mit mehr als einem Beteiligten, BFuP 1972, S. 17 ff.
Schlottmann, E.:	Festwertverfahren für Sachanlagen sowie Buch- und Durchschnittsbewertungen bei Gleisanlagen, Rohr- und Kabelleitungen, Köln 1970
Schmidt, H.:	Börsenorganisation zum Schutze der Anleger, Tübingen 1970
Schneider, D.:	Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz. Ein Beitrag zur Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, DB 1970, S. 1697 ff.
-:	Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung?, Anmerkungen zum Teil "Gewinnermittlung" des Gutachtens der Steuerreformkommission 1971, StuW 1971, S. 326 ff.
-:	Renaissance der Bilanztheorie?, ZfbF 1973, S. 29 ff.
-:	Erfolgsermittlung als Rechnungsziel - ein empirischer und wissenschaftsgeschichtlicher Test, ZfbF 1978, S. 326 ff.
Schnutenhaus, O.R.:	Das Revisionswesen im Rahmen der Ausbildung zum Diplom-Kaufmann, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich, hrsg. von D. Pohmer, Berlin 1953, S. 25 ff.
Schöneberger, H.P.:	Die Grenzen der Rechtsbesorgungsbefugnis des Steuerberaters nach dem Rechtsberatungsgesetz, Diss. Bamberg 1976
Schruff, L.:	Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Düsseldorf 1973

-: Zur Objektivierung des Unabhängigkeitspostulats bei Jahresabschlußprüfungen, BFuP 1976, S. 140 ff.

Schuler, K.: Die Abgrenzung der Funktionen von Aufsichtsrat und Abschlußprüfer von Aktiengesellschaften, DB 1974, S. 1849 ff.

Schulteß, M.: Reformbestrebungen im Rechte der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Diss. Leipzig 1914

Schulze - Osterloh, J.: Der Umfang der Prüfungspflicht des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, in: Festschrift für Wolfgang Hefermehl, München 1976, S. 405 ff.

-: Stellung und Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 95 ff.

Schulze zur Wiesch, D.: Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, ZfB 1965, S. 643 ff.

Schwarz, I.: Maßnahmen zur Harmonisierung der Rechnungslegung und Prüfung in der Europäischen Gemeinschaft, WPg 1977, S. 540 ff.

Schweitzer, D.: Die Kommanditgesellschaft GmbH & Co. im Vormarsch, Mitteilungen der IHK Wuppertal 1968, S. 419 f.

Schweitzer, M.: Ablauforganisation, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 1, Stuttgart 1974, Sp. 9 ff.

Seemann, H.-J.: Befolgung des neuen Aktiengesetzes - eine Chance für die externe Bilanzanalyse?, Diss. Mannheim 1970

Selchert, F.W.: Behandlung konzernintern erstellter und erworbener immaterieller Wirtschaftsgüter in der konsolidierten Bilanz, DB 1971, S. 1265 ff.

-: Zur Diskussion um das Erkenntnisobjekt des Betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, WiSt 1972, S. 103 ff.

-: Zu Form und Inhalt des Berichts über aktienrechtliche Jahresabschlußprüfungen. Ein Diskussionsbeitrag, DB 1974, S. 733 ff.

-: Prüfungen anläßlich der Gründung, Umwandlung, Fusion und Beendigung von Unternehmungen, Düsseldorf 1977

-: Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen, ZfbF 1978, S. 125 ff.

Semler, J.: Schwerpunkte der Unternehmensaufsicht durch den Aufsichtsrat - Öffentlichkeitsvorstellung, Gesetzesvorgabe und Alltagsanforderung, BFuP 1977, S. 519 ff.

Shearer, J.F.: Recent Developments in the Profession, Paper UEC Study Conference London 1971, Appendix 1

Sieben, G.: Zur Passivierungspflicht von Pensionsverbindlichkeiten, WPg 1963, S. 29 ff.

-: Formaltest oder materielle Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977

Sieben G., Bretzke, W.-R.: Zur Typologie betriebswirtschaftlicher Prüfungssysteme, BFuP 1973, S. 625 ff.

Sieben, G., Bretzke, W.-R., Raulwing, H.: Zur Problematik einer Prüfung von Managementleistungen, BFuP 1976, S. 181 ff.

Sieben, G., Goetzke, W.: Forschungsstrategische Perspektiven der Betriebswirtschaftslehre bei gesellschaftsbezogener Betrachtung der Unternehmung - Ein Ansatz zur Systematisierung neuerer betriebswirtschaftlicher Forschungsaktivitäten, BFuP 1975, Jg. 27, S. 43 ff.

Simitis, Sp.: Zur Unabhängigkeit der Abschlußprüfer, in: Festschrift für Rudolf Reinhardt zum 70. Geburtstag, hrsg. von Klemens Pleyer u.a., Köln 1972, S. 329 ff.

Späth, W.: Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, München 1977

Spieth, E.: Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlußprüfungshandlungen in der amerikanischen und deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962

-: Zur Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, WPg 1970, S. 410 ff.

Spieth, E., Wundram, R.: Zur Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen im Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., WPg 1978, S. 125 ff.

Städele, W.: Die Wahl des Abschlußprüfers durch die Hauptversammlung, Diss. München 1958

Staudt, E.: Publizität der börsennotierten Aktiengesellschaften in Deutschland und in Frankreich, Karlsruhe 1972

Steinebach, W.: Die Prüfung des Rechnungswesens aus der Sicht des Abschlußprüfers, in: Studienkreis Finanzpräsident Schröder, Das Rechnungswesen bei automatisierter Datenverarbeitung, Wiesbaden 1971, S. 177 ff.

Stigler, G.J.: The Economics of Information, Journal of Political Economy 1961, S. 213 ff.

Strobel, W.: Das Krisenwarnproblem des Wirtschaftsprüfers nach § 166 II AktG, DB 1977, S. 2153 ff.

-: Zur EG-Reform der GmbH-Pflichtprüfung und der Rechnungslegung, DB 1978, S. 705 ff.

Strunz, W.: Zur Bedeutung des Faches "Recht" nach der neuen Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer, StB 1978, S. 173 ff.

Stützel, W.: Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1965, S. 314 ff.

-: Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, ZfB 1966, S. 769 ff.

Theiß, E.: Die interne Revision im Großbetrieb, in: Prüfung und Besteuerung der Betriebe. Festschrift für Wilhelm Eich, hrsg. von D. Pohmer, Berlin 1959, S. 115 ff.

Themen der Hausarbeiten und Aufsichtsarbeiten für die Wirtschaftsprüferexamen 1972 - 1974, hrsg. von der Wirtschaftsprüferkammer, Düsseldorf 1975

Thiel, R.: Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechtes und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, StBJb 1969/70, S. 255 ff.

Thoma, G.: Zur Pflichtprüfung der GmbH, Der Steuerberater 1973, S. 24 ff.

UEC-Kommission für Buchführung: Die Beachtung des Grundsatzes der Fortführung des Unternehmens ("going concern basis") bei der Abschlußprüfung, Journal UEC 1976, S. 178 ff.

Uhlir, H.: Strukturanalyse der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsbetriebe, Berlin 1974

Ulrich, H.: Delegation, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 433 ff.

Veismann, J.: Verbreitung und wirtschaftliche Bedeutung der GmbH & Co KG, GmbH-Rdsch. 1969, S. 69

Völzke, H.: Gedanken zur Auswahl der Abschlußprüfer für GmbH, FR 1974, S. 213 ff.

-: Das neue Steuerberatungsgesetz, DStZ (A) 1975, S. 215 ff.

Voss, W.: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930

Wacker, W.H.: Methodologisch-systematische Probleme des Revisions- und Treuhandwesens sowie der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, BFuP 1970, S. 321 ff.

Wanik, O.: Darstellung der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden im Geschäftsbericht, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht. Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. am 29. und 30. September 1966 in Frankfurt/M., Düsseldorf 1966, S. 45 ff.

-: Wie weit ist bei der Prüfung der Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen eine Prüfung der Kostenrechnung erforderlich?, Journal UEC 1969, S. 156 ff.

-: Probleme der Aufstellung und Prüfung von Prognosen über die Entwicklung der Unternehmung in der nächsten Zukunft, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, S. 45 ff.

Wasser, G.:	Bestimmungsfaktoren freiwilliger Prognosepublizität, Düsseldorf 1976
Weber, M.:	Zur Lehre vom Wirtschaftsgut, Berlin 1969
Wehage, H.:	Gedanken zum Referentenentwurf eines neuen GmbH-Gesetzes, DStR 1969, S. 437 ff.
Wehler, E.:	Zur Reform des Steuerberatungswesens, StB 1971, S. 1 ff.
Weihe, H.:	Die Berichtspflicht des Wirtschaftsprüfers nach § 166 Abs. 2 AktG, WPg 1971, S. 181 ff.
Weiß, E.:	Das Zweite Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes,DStZ (A) 1972, S. 377 ff.
Wiethölter, R.:	Interessen und Organisation der Aktiengesellschaft im amerikanischen und deutschen Recht, Karlsruhe 1961
Will, H.J.:	Prüfungssysteme, WPg 1973, S. 173 ff.
Winter, H.:	Übersicht über die Ergebnisse der Umfrage zur rechtstatsächlichen Struktur der GmbH, GmbH-Rdsch. 1969, S. 119 ff. u. S. 145 ff.
-:	Grundsätzliche Fragen zum Regierungsentwurf eines GmbH-Gesetzes, GmbH-Rdsch. 1972, S. 5 ff. u. S. 26 ff.
Wirtschaftsprüfer-Handbuch	1977, hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1977
Wirtschaftsprüferkammer:	Zur Einführung der Pflichtprüfung im Rahmen der GmbH-Reform. Feststellung der Wirtschaftsprüferkammer zur Resolution der Bundessteuerberaterkammer zum Prüfungswesen sowie Vorschlag der Kammer für eine Lösung im Rahmen der GmbH-Reform, DB 1977, S. 1914 f.
-:	Resolution der Bundessteuerberaterkammer und eine erste Gegenstellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer, Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 70 vom 17.3.1977, S. 3 ff.

Wirtschaftsprüferkammer und Bundessteuerberaterkammer: Gemeinsames Memorandum zur Prüfung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Mitteilungsblatt der Wirtschaftsprüferkammer Nr. 60 vom 25.2.1975, S. 5 ff., Amtliche Mitteilungen der Bundessteuerberaterkammer Nr. 11 vom 20.11.1974

Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre, hrsg. von G. Bähr, W.F. Fischer-Winkelmann, M. Munkert, München 1974

Witte, E.: Ablauforganisation, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 20 ff.

Wittmann, W.: Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959

-: Information, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E. Grochla, Stuttgart 1969, Sp. 699 ff.

-: Zur Frage von Führung und Aufsicht in Unternehmungen, ZfbF 1976, S. 652 ff.

Wöhe, G.: Methodologische Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Meisenheim am Glan 1959

-: Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß?, StKgR 1967, S. 213 ff.

-: Handelsbilanz und Steuerbilanz, Steuer-Kongreß-Report 1973, S. 291 ff.

-: Bilanzierung und Bilanzpolitik. Betriebswirtschaftlich - Handelsrechtlich - Steuerrechtlich, 4. Aufl., München 1976

-: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 12. Aufl., München 1976

-: Bemerkungen zur Steuerbilanzpolitik, BFuP 1977, S. 216 ff.

-: Die Handels- und Steuerbilanz, München 1977

-: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I: Grundlagen. Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes, 5. Aufl., München 1978

-: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbband: Der Einfluß der Besteuerung auf die Wahl und den Wechsel der Rechtsform des Betriebes, 3. Aufl., München 1978

-: Die Steuern des Unternehmens, 4. Aufl., München 1978

Wolff, J.: Das Änderungsgesetz zur Wirtschaftsprüferordnung, WPg 1975, S. 481 ff.

WP-Verzeichnis 1976/77, hrsg. von der Wirtschaftsprüferkammer in Zusammenarbeit mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1977

Würdinger, H.: Zur Publizität der GmbH im nationalen und europäischen Bereich, GmbH-Rdsch. 1964, S. 151 ff.

Wüstemann, G.: Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlußprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, Frankfurt a.M. - Zürich 1975

Wurl, H.-J.: Handelsrechtliche Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse bei Kuppelprpduktion, WPg 1975, S. 101 ff.

v. Wysocki, K.: Die Bedeutung des betriebswirtschaftlichen Hochschulstudiums im Rahmen der Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer, in: Wirtschaftsprüfer im Dienst der Wirtschaft. Festschrift für Ernst Knorr, hrsg. von E. Pougin und K. v. Wysocki, Düsseldorf 1968, S. 391 ff.

-: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen - Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, München 1972

-: Das Unternehmen in seiner Umwelt - Möglichkeiten und Grenzen der Sozialbilanz, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, S. 201 ff.

-: Die Kapitalfußrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses, WPg 1976, S. 14 ff.

-: Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfungswesen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Bd. 3, Stuttgart 1976, Sp. 4606

-:	Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. Aufl., München 1977
-:	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Prüfung, in: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform?, hrsg. von W. Busse von Colbe und M. Lutter, Wiesbaden 1977, S. 175 ff.
Zahn, J.:	Probleme und Reform der deutschen Börsen, AG 1975, S. 169 ff.
Zimmermann, E.:	Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, E[illegible] 1954
Zitzlaff, F.:	Einkommensteuerfragen, StuW 1938, Sp. 549
o.V.:	Vom Wirtschaftsprüfer zum Wirtschaftsberater, Blick durch die Wirtschaft vom 20./21.11.1968, Nr. 271, S. 1
o.V.:	Beteiligungen von Aktiengesellschaften an größeren GmbH, AG, Nr. 7, 1977, S. XVI
o.V.:	Das neue Bilanzrecht läßt vieles beim alten, Handelsblatt vom 27.6.1978, Nr. 114, S. 1

Verzeichnis der zitierten Rechtsprechung

Datum	Aktenzeichen	Quelle
	1. Bundesverfassungsgericht	
11. 6.1958	1 BvR 596/56	BVerfGE, Bd. 7, S. 377
17. 7.1961	1 BvL 44/55	BVerfGE, Bd. 13, S. 97
15. 3.1967	1 BvR 576/62	DB 1967, S. 889
1. 2.1973	1 BvR 426/72	BStBl. II S. 178
	2. Bundesgerichtshof	
15.12.1954	II ZR 322/53	WPg 1955, S. 138 ff.
8. 7.1957	II ZR 54/56	DB 1957, S. 793
27. 2.1961	II ZR 292/59	BGHZ, Bd. 34, S. 324
9. 5.1967	I b ZR 59/65	WPg 1967, S. 327
8.12.1975	StbStR 2/75	Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Gruppe 12 (1), S. 25
	3. Reichsfinanzhof	
11. 2.1930	I A 807/28	RStBl. 1930 S. 153
16.12.1936	IV A 588/35	RStBl. 1937 S. 272
	4. Oberster Finanzgerichtshof	
3. 6.1949	I D 2/495	StuW 1949, Nr. 50
	5. Bundesfinanzhof	
22. 1.1958	I 14/57	BStBl. 1958 III S. 186
27.10.1964	VII 35/64	HFR 1965, Nr. 240, S. 289

Datum	Aktenzeichen	Quelle
30. 3.1965	VII 278/63 S	BStBl. III S. 391
11. 8.1965	VII 107/65 U	BStBl. III S. 542
15. 2.1966	I 95/63	BStBl. 1966 III S. 274
27. 7.1966	VII 48/64	BStBl. 1966 III S. 569
9. 5.1967	VII 174/65	BStBl. III S. 438
31. 7.1967	I 219/63	BStBl. 1968 II S. 22
3. 2.1969	GrS 2/68	BStBl. II S. 291
24. 6.1969	I R 15/68	BStBl. II S. 581
3. 3.1970	VII R 79/68	BStBl. II S. 504
25. 5.1971	VIII R 55/69	BStBl. II S. 501

6. Sonstige Gerichte

OVG Münster		
18. 3.1964	II B 713/63	DStZ (B) 1964, S. 300
OLG Celle		
2. 6.1960	10 U 151/59	DB 1960, S. 1181
OLG Hamm		
30. 6.1967	13 W 29/67	BB 1969, S. 860
19. 2.1970	15 W 459/69	DB 1970, S. 724
OLG Saarbrücken		
25. 2.1965	STO 1/65	Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Gruppe 12 (2), S. 19
LG Hannover		
1.12.1971	44 StL 14/71	Klöcker, R., Mittelsteiner, K.-H., Gehre, H., Handbuch der Steuerberatung, Gruppe 12 (3), S. 61

Druck: D. Gräbner, 8602 Altendorf - Tel. 09545/8791